

UNIVERSIDADE DE LISBOA

FACULDADE DE DIREITO



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA

**TRIBUTAÇÃO DO ESTABELECIMENTO ESTÁVEL
EM CABO VERDE**

VANESSA CRISTINA MENDES MORENO

DISSERTAÇÃO
MESTRADO EM DIREITO E PRÁTICA JURÍDICA
ESPECIALIDADE DE DIREITO FINANCEIRO E FISCAL

LISBOA
2019

UNIVERSIDADE DE LISBOA

FACULDADE DE DIREITO



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA

**TRIBUTAÇÃO DO ESTABELECIMENTO ESTÁVEL
EM CABO VERDE**

VANESSA CRISTINA MENDES MORENO

DISSERTAÇÃO ORIENTADA PELO *PROFESSOR*
DOUTOR GUSTAVO ANDRÉ SIMÕES LOPES COURINHA

DISSERTAÇÃO
MESTRADO EM DIREITO E PRÁTICA JURÍDICA
ESPECIALIDADE DE DIREITO FINANCEIRO E FISCAL

LISBOA
2019

DEDICATÓRIA

A Deus todo poderoso, porque sem ele nada faz sentido.

À minha filha Carol,

menina dos meus olhos,

por saber esperar durante a minha ausência.

Aos meus Pais,

Por serem a razão do meu ser.

Aos meus irmãos,

por me fazerem acreditar que tenho em mim todos os sonhos do mundo.

Ao Carlos pelo apoio incondicional.

AGRADECIMENTOS

Aproveito (este espaço no trabalho) para agradecer a todos os que de uma forma ou de outra contribuíram para que eu possa estar em condições de (começar e) terminar este trabalho. Um agradecimento profundo e especial ao meu Professor, orientador desta dissertação, Doutor GUSTAVO ANDRÉ SIMÕES LOPES COURINHA, por aceitar desde o primeiro contato abraçar e acompanhar, pela forma muito profissional como orientou este trabalho, enfim, por tudo durante este percurso.

Agradeço igualmente aos Docentes do curso de Mestrado em Direito - Prática jurídica, especialidade Direito Financeiro e Fiscal pela qualidade e profissionalismo e agradeço, de uma forma geral, à Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa pela qualidade do ensino.

Agradecimentos à Biblioteca da Procuradoria Geral da Republica de Portugal pela disponibilidade em facultar materiais de consulta e que, mesmo distante, contribuíram para a realização deste trabalho.

MUITO OBRIGADO a Todos!

RESUMO

O trabalho que se apresenta centra-se num estudo exaustivo do conceito de estabelecimento estável em Cabo Verde, bem como o seu tratamento Fiscal, figura que tem estado a ganhar cada vez mais relevância neste país, uma vez que os operadores económicos encontraram em Cabo Verde grandes oportunidades de negócios, portanto, um terreno fértil para explorar e fazer crescer as atividades comerciais. O estabelecimento estável é uma figura primordial no âmbito das trocas comerciais transfronteiriças, impulsionando cada vez mais os estudiosos a realizar pesquisas e a apontar soluções, preenchendo uma grande parte da agenda internacional e permitindo sucessivas discussões que, em consequência, resultam na constituição de vários grupos de trabalhos a nível internacional.

Depois de fazer um estudo exaustivo do conceito tradicional da figura do estabelecimento estável, o tratamento desta figura no mundo virtual constitui uma imposição trazida pelas evoluções da tecnologia, não podendo passar despercebida, sendo que as novas formas de comerciar trazidas pela globalização, uma certa forma, estão a pôr em causa o conceito tradicional de estabelecimento estável. Em Cabo Verde, enquanto um país importador de serviços, esta nova forma de comerciar já é uma realidade e, neste sentido, a administração fiscal Cabo-verdiana está a trabalhar no sentido de fazer face a essa nova realidade imposta pela evolução da internet na medida em que as formas tradicionais de desenvolver atividades económicas vão sendo substituídas pelas facilidades de concretizações de operações desmaterializadas e sem uma localização exata, pelos efeitos da globalização.

Em matéria de tratamento fiscal, a reforma tributária de 2015 permitiu com clareza fazer o enquadramento desta figura e determinar as consequências tributárias que derivam da sua existência em Cabo Verde.

Assim, como sendo uma figura de extrema importância a nível do Direito Fiscal Internacional e a sua existência num Estado em que a sociedade à qual pertence não é residente, a possibilidade de sucessivos “conflitos” tributários no que toca aos rendimentos imputados a esta figura constitui quase uma rotina nas trocas comerciais, por isso, obriga os Estados contratantes a celebrar convenções bilaterais para a eliminação da dupla tributação. Por isso, destacamos algumas Convenções para eliminar a Dupla

Tributação (CDT) até agora celebradas por Cabo Verde, permitindo, a partir da celebração destas CDT's, atenuar ou eliminar estes tais “conflitos” tributários que possam surgir nas operações e nas trocas comerciais, definindo claramente qual dos Estados Contratantes tem competência para tributar os rendimentos sempre que as normas de direito interno de ambos os considerem simultaneamente como tributáveis.

E finalizamos concluindo que o estabelecimento estável é um sujeito passivo com características tributárias idênticas às de um sujeito passivo residente, e que nesta nova era a necessidade de adequar esta figura é um imperativo para enfrentar os atuais desafios.

SUMMARY

The present work focuses on an exhaustive study of the concept of a permanent establishment in Cape Verde, its tax treatment. A topic that has been gaining more and more relevance in this country since economic operators have found in Cape Verde great business opportunities, thus a fertile ground for exploring and growing commercial activities. The stable establishment is a key player in cross-border trade, increasingly pushing scholars to conduct research and identify solutions, filling a large part of the international agenda and allowing successive discussions. This has resulted in the formation of various groups of work at international level.

After an exhaustive study of the traditional concept of the figure of the stable establishment, the treatment of this figure in the virtual world is an imposition brought by the evolutions of technology and cannot go unnoticed. The new forms of trading brought about by globalization, a certain form, are undermining the traditional concept of a permanent establishment. In Cape Verde, as an importing country of services, this new way of trading is already a reality and in this sense, the Cape Verdean tax administration is working to cope with this new reality. The situation imposed by the evolution of the Internet to the extent in which the traditional ways of developing economic activities are being replaced by the facilities of dematerialized operations, and without an exact location, by the effects of globalization.

With regard to tax treatment, the 2015 tax reform has clearly made it possible to frame this figure and to determine the tax consequences deriving from its existence in Cape Verde.

Thus, as a figure of extreme importance in International Tax Law and its existence in a State in which the company to which it belongs is not resident, the possibility of successive tax "conflicts" with respect to the income imputed to this figure constitutes almost a routine in trade. This therefore obliges Contracting States to conclude bilateral double taxation conventions. For this reason, we highlight some Conventions to eliminate Double Taxation (CDT) so far celebrated by Cape Verde, allowing, from the celebration of these CDTs, to mitigate or eliminate such tax "conflicts". These conflicts may arise in operations and trade, clearly defining which of the Contracting States is competent to tax income where the rules of domestic law of both States consider them as taxable at the same time.

And we conclude that the stable establishment is a taxable person with tax characteristics identical to those of a resident taxpayer, and that in this new era the need to adjust this figure is an imperative to face the current challenges.

Palavras-chaves: Estabelecimento estável, Tributação e Rendimento, Convenção para Evitar a Dupla Tributação, Direito Fiscal Internacional

KeyWorks: Permanent Establishment, Income and Taxation, Double taxation convention, International Tax Law

LISTA DE ABREVIATURAS

ADT/ CDT	Acordo de Dupla Tributação/ Convenção de Dupla Tributação
AT	Administração Tributária
CC	Código Civil
Cfr.	Conferir, confere
Cit.	Citação
CIRPC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRPS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CRCV	Constituição da República de Cabo Verde
DFI	Direito Fiscal Internacional
DL	Decreto-Lei
DNRE	Direção Nacional da Receita do Estado
E.E	Estabelecimento Estável
ISP'S	Internet Service Providers
IUR	Imposto Único sobre o Rendimento
MC OCDE	Modelo Convenção Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
MC ONU	Modelo Convenção da Organização das Nações Unidas
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

Índice

I. INTRODUÇÃO	11
1. Delimitação do âmbito do Estudo	11
2. Escolha e importância do Estudo.....	11
3. Estrutura do Trabalho.....	13
II. O CONCEITO DO ESTABELECIMENTO ESTÁVEL	14
1. Noções Prévias	14
2. O estabelecimento estável no Direito Interno e no Modelo Convenção OCDE	15
2.1. Estabelecimento material (instalação fixa)	18
2.2. Estabelecimento pessoal (agente dependente)	21
3. As Subsidiárias (Filiais)	23
4. O Estabelecimento Estável e as Prestações de Serviços.....	24
5. O Conceito do Estabelecimento Estável no Modelo de Convenção da Organização das Nações Unidas (MC ONU).....	27
III. O ESTABELECIMENTO ESTÁVEL PARA EFEITOS DO COMÉRCIO ELETRÓNICO.....	29
1. O conceito do estabelecimento estável no mundo digital e virtual.....	32
1.1. Instalações Fixas.....	33
1.1.1. Server	33
1.1.2. Site	35
1.1.3. Computador do Consumidor	36
1.1.4. Infraestruturas de telecomunicações	36
1.1.5. Armazéns de Bens	37
1.2. Agentes Dependentes.....	37
1.2.1. ISP's (Internet Service Providers)	37
1.2.2. Site (Software Inteligente)	40
2. Cabo Verde e o <i>e-commerce</i>	41
3. A Doutrina sobre a figura do estabelecimento estável ao comércio eletrónico.....	43
IV. CONSEQUÊNCIAS TRIBUTÁRIAS DECORRENTES DA EXISTÊNCIA DO ESTABELECIMENTO ESTÁVEL EM CABO VERDE.....	47
1. A legitimidade e o poder de tributar dos Estados	47
2. Normas de incidência territorial	50
3. Rendimentos obtidos em Território Cabo-Verdiano	51
4. Determinação do Lucro Tributável do estabelecimento estável em Cabo Verde....	53
4.1. A contabilidade separada (organizada) enquanto regime para determinação do lucro imputável do estabelecimento estável	57

4.2. O estabelecimento estável: uma entidade distinta e separada.....	59
4.3. A relação entre o estabelecimento estável e a sede	62
5. Taxas aplicáveis	63
6. Dedução à coleta	64
7. A Dupla Tributação Internacional	64
7.1. Os métodos para eliminação da dupla tributação do Rendimento previstos no MC OCDE.....	65
7.2. Os acordos de Dupla Tributação celebrado por Cabo Verde no contexto do estabelecimento estável	67
V. CONCLUSÕES	70
Bibliografia	72

I. INTRODUÇÃO

1. Delimitação do âmbito do Estudo

O trabalho, que ora se apresenta, trata da tributação dos estabelecimentos estáveis em Cabo Verde no âmbito da tributação direta, pois a tributação indireta¹ não fará parte deste. Portanto, pretendemos analisar o conceito do estabelecimento estável em articulação com a definição que lhe é atribuído no Modelo Convenção da Organização para Cooperação e o Desenvolvimento Económico (MC OCDE) e no Modelo Convenção da Organização das Nações Unidas (MC ONU), para que depois possamos estar em condições de fazer o seu devido tratamento fiscal, ou seja, conhecer quais as consequências tributárias que derivam a partir do momento em que existe um estabelecimento estável em Cabo Verde.

2. Escolha e importância do Estudo

O conceito de estabelecimento estável estabelecido no direito Cabo-verdiano apresenta-se como sendo o mais próximo do conceito atribuído ao estabelecimento estável no MC OCDE. Portanto, neste último, o conceito é menos alargado e que, de uma certa forma, adequa-se mais à realidade dos países desenvolvidos.

Logo, como Cabo Verde é um país importador de capital, o conceito de estabelecimento estável previsto no MC ONU adequa-se mais à realidade do país e aumenta a possibilidade de existência de estabelecimento estável, uma vez que a definição prevista no MC ONU, uma vez que agrega alguns exemplos, tais como, as instalações que tenham por objeto a entrega de mercadorias pertencentes à empresa bem como os depósitos de mercadorias também pertencentes à empresa, mesmo que a pessoa que atua para a empresa não detinha poderes para contratar e conserve as referidas mercadorias com o propósito de proceder à respetiva entrega por conta da empresa.

Nos últimos anos, Cabo Verde tem sido um destino muito procurado pelos operadores económicos estrangeiros, que de uma certa forma querem expandir os seus negócios. O

¹ O nosso código do Imposto sobre o Valor Acrescentado atribui importância à existência da figura do estabelecimento estável em matéria do Imposto sobre o Valor Acrescentado, mas, no entanto, não define esta figura como se verifica no CIRPC.

incentivo ao investimento externo é uma imposição constitucional plasmada no artigo 91º n.º 5 da Constituição da República de Cabo Verde (CRCV), sendo que estes Investimentos constituem uma peça importante para o desenvolvimento e crescimento da economia nacional.

A importância do estabelecimento estável é reconhecida tanto no Direito Fiscal Interno, que permite fixar quais os rendimentos de não residentes tributáveis num dado território, quanto no Direito Fiscal Internacional (DFI), devido à sua utilização em todos os tratados internacionais para evitar a dupla tributação internacional dos rendimentos. Por isso é considerado um dos conceitos fulcrais em torno do qual se articula todo o Direito Fiscal Internacional²,

Para Maria Celeste Cardona, “(...) *o conceito do estabelecimento estável é nuclear e fundamental, quer no âmbito do direito interno para efeitos de tributação de entidades não residentes pelos seus rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, quer a nível internacional a propósito da regulamentação de normas de repartição do poder de tributar pelo Estado da fonte e pelo Estado da residência, com o fim de evitar a dupla tributação jurídica internacional*”³.

Esta figura tem sido objeto de várias discussões, muitas vezes polémicas, entre a regra da tributação no Estado da residência, alegado pelos países desenvolvidos e industrializados, e no Estado da fonte, por partes dos países em vias de desenvolvimento, despertando desde logo o interesse pelo estudo.

A escolha do tema tem também como um dos propósitos saber qual é o enquadramento e tratamento fiscal atribuído a esta figura em Cabo Verde, uma vez que a economia aberta e insular de Cabo Verde faz deste país um grande consumidor de serviços prestados por operadores económicos não residentes, razão esta, que também de uma certa forma está na origem do impulso por parte do Estado de Cabo Verde em adotar algumas medidas e incentivos fiscais, resultando em consequência numa profunda reforma fiscal, permitindo acompanhar o ritmo internacional em matéria fiscal, e sobretudo melhorar o ambiente de negócios, a competitividade do país e a atração de investimento estrangeiro no país.

² XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina, 2017, pp.306-307.

³ CARDONA, Maria Celeste, *O conceito de estabelecimento estável – Algumas reflexões em torno deste conceito*, in Estudos em homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1995, p.249.

3. Estrutura do Trabalho

O presente trabalho está estruturado em **cinco capítulos**, iniciando neste **primeiro capítulo** a parte introdutória, começando a delimitar o Estudo. De seguida, ilustramos a razão e a importância da escolha do Tema.

O **segundo capítulo** é dedicado ao tratamento do conceito tradicional do estabelecimento estável à luz do Direito Cabo-verdiano, mas também no MC OCDE e no MC ONU, uma vez que esta figura é relevante a nível do Direito Internacional Fiscal.

Com os efeitos da globalização, vários desafios foram lançados a esta figura primordial, por isso, decidimos reservar o **terceiro capítulo**, especialmente para analisar e fazer uma possível adequação da figura do estabelecimento estável ao mundo digital, sem descartar os argumentos usados pela doutrina, no sentido da possível existência do estabelecimento estável nas transações do comércio eletrónico.

O **quarto capítulo** constitui o cerne deste trabalho porque, na verdade, o que se pretende saber, é o tratamento fiscal atribuído ao estabelecimento estável em Cabo Verde, por isso, tratamos neste capítulo as consequências tributárias que derivam da existência do estabelecimento estável em Cabo Verde. Como já foi referido, esta figura é de grande importância a nível internacional, e a possibilidade de “conflitos” tributários é quase inevitável, constituindo a razão de, ainda neste capítulo, falar de um instrumento de grande relevância e que permite atenuar ou até mesmo eliminar estes tais “conflitos” tributários. Estamos a falar da Convenção para eliminar a dupla tributação e enumeremos algumas convenções até agora celebradas por Cabo Verde.

Após uma longa exposição, o **quinto e último capítulo** será dedicado à conclusão do trabalho, embora possamos afirmar que esta figura importante que é o estabelecimento estável está em constante mutação devido a outras formas de comerciar impostas pela globalização, por isso é necessário que se façam estudos constantes.

II. O CONCEITO DO ESTABELECIMENTO ESTÁVEL

1. Noções Prévias

A passagem histórica⁴ permite-nos conhecer os motivos que deram origem ao conceito do estabelecimento estável e das diferentes características que lhe foram sendo atribuídas ao longo do tempo – *dos estabelecimentos reais*, originados pela existência de instalações físicas no país, *aos estabelecimentos pessoais*, originados pela presença no país de pessoas que mantêm uma relação especial através de representação, agência ou equivalente, com a sociedade não residente⁵.

O livre acesso ao mercado e a liberdade de escolha da forma de investimento num Estado diferente ao da residência fez com que houvesse cada vez mais uma reformulação do poder de tributar, e a sujeição a impostos por parte dos que permanecem ou exercem, com caráter de regularidade e habitualidade, certas atividades nesses Estados. Para que se possam tributar os rendimentos gerados por estas atividades, o legislador fiscal sentiu a necessidade de definir uma forma especial de uma organização empresarial, para além da sede e da direção efetiva, fixando desta feita a regra de estabelecimento estável.

Praticamente, os Estados passaram a utilizar como referência o conceito de estabelecimento estável utilizado na Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) para a Dupla Tributação sobre o Rendimento e o Capital, como sendo *uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade*. No entanto, percebe-se que esta instalação fixa pertence a uma empresa ou a um profissional livre com sede ou domicílio no estrangeiro.

O conceito de estabelecimento estável foi criado para casos em que uma empresa estrangeira atua, a título de exemplo, em Cabo Verde, sem constituir dentro dele uma outra sociedade de acordo com a lei Cabo-verdiana. Em consequência, quando opta por atuar num certo espaço territorial através de uma mera sucursal ou de um mero património

⁴ o conceito do estabelecimento estável surgiu nos estados Alemães, em particular na Prússia, na segunda metade do século XIX, tendo sido usado pela primeira vez em 1845 no Código Industrial Prussiano, posteriormente utilizado para efeitos de tributação, com o propósito de eliminar a dupla tributação que surgia devido às crescidas relações entre os municípios da Prússia, cfr. ARVID A. SKAAR, *Permanent Establishment*, Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, p.71 e ss.

⁵ Manuela Duro Teixeira, *A Determinação do Lucro Tributável dos Estabelecimentos Estáveis de não Residentes*, Almedina Coimbra, 2007, pag.22

autónomo, e não por meio de uma sociedade subsidiária (filial), uma entidade não deixa de ser tributada⁶.

Este instituto está cada vez mais presente no mercado internacional, permitindo o crescimento das economias dos países em que se encontram localizados, e por várias razões tem estado a ganhar espaço. Assim, constitui o estabelecimento estável uma tipificação fiscal, para situações em que uma empresa residente num país pretende desenvolver atividades num outro país diferente da sua residência, sem proceder ali à constituição jurídica de uma sociedade, ou seja, sem personalidade jurídica.

2. O estabelecimento estável no Direito Interno e no Modelo Convenção OCDE

Cabo Verde é um país africano que tem estado a adaptar o seu sistema tributário de acordo com a situação económica e a capacidade contributiva do seu Povo. A sua economia aberta e insular faz deste país um grande consumidor de serviços estrangeiros, sobretudo os serviços provenientes dos países da Europa. Assim, há necessidade de se alargar cada vez mais as relações com diferentes países e, por consequência, adaptar-se ao mundo global, trabalhando a sua política fiscal, com o intuito de fazer crescer a sua economia, celebrando acordos de negociação bilateral, sendo que a partilha de receitas tem estado a ocupar um espaço muito importante nas negociações com o mundo.

Com a reforma fiscal de 2015, a Lei nº 82/VIII/2015 de 8 de janeiro, que aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRPC), que revogou a lei nº 127/IV/95, de 26 de junho, lei que criou o Imposto Único sobre o Rendimento (IUR), o conceito de Estabelecimento Estável (E.E) ganhou mais dimensão, trazendo uma definição próxima ao disposto na Convenção Modelo OCDE, fruto de consequentes investimentos estrangeiros em Cabo Verde.

Assim sendo, o artigo 8º do CIRPC tem a seguinte redação:

1. Considera-se estabelecimento estável, “*qualquer instalação fixa de entidade não residente através da qual seja exercida, total ou parcialmente, uma atividade de natureza comercial, industrial, agrícola ou piscatória, incluindo a prestação de serviços*”.

⁶ J.L. Saldanha Sanches, *Manual do Direito Fiscal*, 3ª edição. Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 354

2. *incluem-se nomeadamente, na noção de estabelecimento estável referida no numero anterior:*
- a) *Um local de direção, sucursal, escritório, fábrica, oficina, mina, poço de petróleo ou de gás, pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais situados em território nacional.*
 - b) *Um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, quando a sua duração ou a duração da obra ou da atividade exceder 183 (cento oitenta e três) dias.*

Quanto a este último, destaca-se o critério de permanência que é exigido ao estaleiro, isto é, um critério temporal de grande importância para que possa ser considerado um estabelecimento estável. O mesmo tratamento é dado para o caso de empreitada, atividades de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com os estabelecimentos indicados na alínea b) do n° 2 do artigo 8° do CIRPC acima referido, e a prestação de serviços incluindo serviços de consultoria⁷, isto é, nessas circunstâncias o fator temporal continua como critério essencial para constituir um estabelecimento estável.

Constitui também um estabelecimento estável para efeitos do CIRPC, “*as pessoas que atuem em território nacional, por conta de uma empresa e que tenham, e habitualmente exerçam, poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculem a empresa, no âmbito das atividades desta, desde que não sejam um agente independente*”⁸.

Em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS), o artigo 22° n°2 do Código do IRPS remete a aplicação do conceito de estabelecimento estável para o artigo 8° do CIRPC com as necessárias adaptações.

Portanto, a figura do estabelecimento estável no CIRPC compreende duas modalidades, a saber, num primeiro critério, **uma instalação fixa** da entidade não residente que a partir desta instalação é exercida toda ou parte das suas atividades, configurando assim um estabelecimento *material* ou *real*, e numa segunda modalidade, um **agente dependente** que atue por conta de uma empresa e tenha, e habitualmente exerça, poderes de intermediação e conclusão de contratos que vinculem a empresa, no âmbito das atividades

⁷ Cfr. n° 3 e n° 4 do artigo 8° do CIRPC

⁸ Cfr. alínea c) do n°4 do artigo 8° do CIRPC

desta, o que configura um estabelecimento *pessoal* e que mais à frente teremos a oportunidade de detalhar.

Assim, afirma-se a existência de um elemento “estático” e de um elemento “dinâmico” no conceito de estabelecimento estável, sendo que o primeiro exprime a “organização”, através da qual é exercida uma certa atividade, e o segundo exprime a “atividade” em si mesma considerada. Estes dois elementos são de verificação cumulativa, uma vez que não haverá estabelecimento estável onde existe uma organização inerte, ou seja, uma organização que não exerça nenhuma atividade, e nem haverá estabelecimento estável se uma entidade não residente exercer uma atividade sem que para o efeito disponha no território nacional de uma “organização”⁹.

Quanto à *natureza da atividade*, o artigo 5º nº 1 CIRPC oferece-nos uma definição mais ampla, ao elucidar que “*considera-se atividades com carácter empresarial as de natureza comercial, industrial, agrícola, ou piscatória, incluindo as prestações de serviços*”, excluindo as atividades culturais, de solidariedade, de caridade, religiosa, recreativas e desportivas, desenvolvidas por pessoas coletivas e por outras entidades legalmente constituídas para o seu exercício, desde que se verifiquem cumulativamente algumas condições¹⁰, uma vez que, com pouco rigor, o artigo 8º, nº 1, se refere a “atividade de natureza comercial, industrial, agrícola ou piscatória, incluindo a prestação de serviços”.

Quanto ao tipo de organização, esta, por sua vez, implica uma distinção entre *estabelecimentos materiais ou reais* que se traduz em “*instalações fixas*” e *estabelecimentos pessoais*, traduzidos em “*representações*” ou “*agente dependente*”.

Cabo Verde é um país com grande fluxo de importação e, sendo um Estado em vias de desenvolvimento, acolhe as instalações de empresas estrangeiras, naturalmente, pretendendo alargar cada vez mais o direito de imposição e revindicar assim uma definição extensa do conceito de estabelecimento estável¹¹.

⁹ A este propósito, Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina, 2017, p.311.

¹⁰ Cfr. alíneas a), b), c) e d) do nº 2 do artigo 5º do CIRPC

¹¹ PLAGNET, Bernard, *Droit Fiscal International*, Éditions Litec, 1986, pg. 150.

2.1. Estabelecimento material (instalação fixa)

O nosso Direito Interno atribui ao conceito do EE, como primeiro critério, uma *instalação fixa* da entidade não residente, através da qual seja exercida, total ou parcialmente, uma atividade de natureza comercial, industrial, agrícola ou piscatória, incluindo a prestação de serviços.

Independentemente da situação jurídica atribuída às instalações, este conceito de instalação fixa é naturalístico, isto é, pouco importa a forma jurídica que lhe é atribuída, seja ela em regime de leasing, locação, propriedade, comodato ou, simplesmente, uma mera posse.

No CIRPC, assim como no Modelo Convenção OCDE, este conceito é muito abrangente, incluindo os tipos clássicos, uma sucursal, um escritório, um local de direção, uma fábrica, uma oficina, uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outra extração de recursos naturais situados no território Cabo-verdiano.

Quanto ao estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, assim como as atividades de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com os mesmos, e ainda, as instalações, plataformas ou barcos de perfuração utilizadas para a prospeção ou exploração de recursos naturais constituem um estabelecimento estável com uma condição, que é o critério da temporalidade dos mesmos, que é estabelecida pelo artigo 8º nº 2, ali. a) e b) e nº 4, ali. a) do CIRPC quando a sua duração ou a duração da atividade exceder 183 (cento e oitenta e três) dias, enquanto que o nº 3 do artigo 5º do Modelo OCDE estipula um prazo mínimo de 12 (doze) meses.

Havia uma forte discussão sobre a questão da subempreitada, isto é, situações em que uma empresa responsável por realizar uma obra, encarrega uma outra empresa para fazer a execução física e material, em que a empresa responsável pela realização se limita apenas a fiscalizar e a supervisionar. Nesta linha, o nº 3 do artigo 8º do CIRPC vem resolver esta questão, permitindo desde logo esclarecer que a subempreitada não altera as substâncias para a qualificação do conceito desde que cumpra os requisitos da temporalidade estabelecida na ali. b) do nº 2 do artigo 8º do mesmo diploma.

A presença física caracterizada pela existência de uma instalação fixa é destacada como sendo uma definição geral do estabelecimento estável, mas é de sublinhar que este conceito pressupõe uma verificação cumulativa de alguns requisitos. Portanto, para além

da uma *instalação física*, ela tem que dispor de uma certa *permanência sob o ponto de vista geográfico e temporal*, mas também que *a instalação física esteja ao dispor da empresa*, para que a atividade comercial seja efetivamente levada a cabo através daquela instalação¹².

Quanto ao primeiro requisito, que é a existência de uma *instalação física*, ela pressupõe que a existência de qualquer instalação física usada para desenvolver as atividades comerciais constitui um local de atividade. De acordo com os comentários do Modelo Convenção OCDE (MC OCDE), um simples espaço físico é suficiente para construir uma instalação física. Assim sendo, é irrelevante se a empresa é proprietária ou locatária, podendo ainda a instalação física localizar-se na instalação de uma outra empresa.

No que tange à *permanência sob o ponto de vista geográfico* deve, no entanto, existir uma ligação entre a instalação física e um certo espaço geográfico. Neste aspeto, não importa se as atividades foram ou não desenvolvidas num local concreto, descartando desde logo a obrigatoriedade da instalação ou o equipamento ser integrado no solo¹³. Nesta linha, temos o caso de estaleiros de construção, no âmbito de construção de estradas, em que a sua presença física se faz com referência a uma área geográfica, com a possibilidade de ser movimentado dentro do mesmo território, consoante a necessidade no âmbito de um projeto, constituindo um todo coerente.

Relativamente à *permanência temporal*, a experiência tem mostrado que numa situação normal, a existência de um estabelecimento estável não se conclui quando a atividade for exercida num território através de uma instalação fixa mantida por um período inferior a seis meses, contrariamente, o que se tem revelado é que quando uma instalação fixa for mantida por um período de tempo longo (mais do que 183 dias), conclui-se que existe um estabelecimento estável no território em causa, apesar de que este entendimento não é uniforme em alguns países Membros da OCDE. O período considerado pela prática tem o início no momento em que a empresa começa a exercer as suas atividades através de uma instalação fixa e cessa no momento da alienação da instalação fixa ou da cessação

¹² RIBEIRO, João Sérgio, *Notas ao conceito de estabelecimento estável na convenção modelo OCDE*, SCIENTIA IVRIDICA – Revista de Direito Comparado Português e Brasileiro, janeiro/março 2006, p.63, Ver comentários, parágrafo 2 do art. 5º do MC OCDE

¹³ A título de exemplo, uma empresa residente em Portugal que envia uma máquina (um guindaste) para execução de trabalhos de construção civil em Cabo Verde, a máquina pode-se encontrar na ilha de Santiago ou numa das outras ilhas do território nacional a executar um trabalho no âmbito do mesmo projeto, portanto, considera-se que a empresa residente em Portugal tem um Estabelecimento Estável em Cabo Verde.

de toda e qualquer atividade exercida por seu intermédio¹⁴. Portanto, não dever ser considerado o período durante o qual a empresa leva a efeito a própria instalação fixa, desde que a atividade difira da atividade a que se destina a instalação, de forma permanente.

Há casos em que, devido à natureza da atividade desenvolvida, o critério de permanência de tempo é normalmente inferior ao exigido, mas salienta-se que esta permanência temporal reduzida pode não invalidar a sua constituição enquanto estabelecimento estável, permitindo haver exceções de existência de estabelecimento estável com uma duração reduzida ao exigido¹⁵.

Se a existência de um direito jurídico formal de utilização de um certo espaço é irrelevante para que possa constituir um estabelecimento estável, importante seria dizer que é considerado que uma instalação fixa está ao dispor da empresa, quando, de uma certa forma, a empresa faz o uso real daquele espaço, mesmo que de forma ilegal. Portanto, esta ocupação não é tão simples quanto parece, pois o simples facto de ter presença do pessoal da empresa não significa que o espaço está ao dispor da empresa¹⁶. Neste sentido, os comentários ao artigo 5º do MC OCDE, concretamente no parágrafo 4.2 e seguintes, facultam-nos alguns exemplos para melhor compreender esta situação.

O MC OCDE atribui também o estatuto de estabelecimento estável a maquinarias e equipamentos em alguns casos. Importa aqui dizer que não é necessário que os equipamentos estejam implantados no solo para que lhes possam ser atribuídos o estatuto do estabelecimento estável, bastando unicamente que os mesmos permaneçam num espaço determinado, sendo que há casos em que devido à natureza do projeto, pode haver necessidade de deslocar os equipamentos para o avanço dos trabalhos¹⁷.

Para Arvid Skaar, os comentários confirmam que “locais de negócios” podem ser objetos, como imóveis e propriedades de todos os tipos, mas também objetos móveis como máquinas e equipamentos - o termo “local de negócios” compreende em alguns casos (também) máquinas e equipamentos.

¹⁴ Ver comentário ao art.5º do MC OCDE, §11.

¹⁵ Ver comentário ao art. 5º do MC OCDE, § 6.

¹⁶ Ver comentário ao art. 5º do MC OCDE, § 4.1

¹⁷ Ver comentário ao art. 5º do MC OCDE, §5 e 20

Portanto, este autor oferece-nos alguns exemplos do uso de equipamentos e maquinarias que foram considerados estabelecimento estável e outros não.

A título de exemplo, a prática administrativa Dinamarquesa, em que o serviço de telefonia fixa, que sustentou o equipamento usado para coletar dados de furos em plataformas de perfuração (uma caixa fixa à sonda de perfuração contendo um laboratório móvel) constitui um local de trabalho. No entanto, nenhum estabelecimento estável foi encontrado porque o equipamento foi movido de um lugar para outro. A mesma conclusão foi alcançada em outra decisão Dinamarquesa, mergulho Dinamarquês, em que o Tribunal Administrativo considerou que o uso de equipamentos para mergulho no mar do Norte bastava como "um local de negócios". Aqui, também, o equipamento foi movido de uma instalação para outra, portanto um E.E foi negado. Chegou-se a uma conclusão diferente num terceiro caso Dinamarquês relativo a uma empresa Britânica, que prestava serviços de consultoria relativos a perfurações de desvios. O equipamento usado pelos consultores foi considerado muito simples como um "local de trabalho" nos termos da cláusula do estabelecimento estável¹⁸.

Importa ainda dizer que, tanto no Modelo Convenção OCDE quanto na nossa lei interna, há um conjunto de instalações fixas que pelas suas definições não constituem estabelecimentos estáveis, devido às suas naturezas de caráter preparatórias e auxiliares, tais como as instalações que se dedicam às atividades de armazenagem, exposições e entregas de mercadorias, e recolha de informações para a empresa¹⁹.

2.2. Estabelecimento pessoal (agente dependente)

Uma outra forma da existência de estabelecimento estável, que não seja através de uma instalação fixa prevista pelo IRPC em linha com o MC OCDE, é o caso de agente dependente, empregados ou outro pessoal contratado para o efeito. À luz do artigo 8º nº 4, ali. c), constituem estabelecimento estável *“as pessoas que atuem em território nacional, por conta de uma empresa e que tenham, e habitualmente exerçam, poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculam a empresa, no âmbito das atividades desta, desde que não sejam um agente independente nos termos do número 6”*.

¹⁸ ARVID A. SKAAR, (1991), Permanent Establishment, Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, p. 119-120

¹⁹ Cfr. nº 4 do artigo 5º do MC OCDE e nº 7 do artigo 8º do CIRPC

E, no caso em que uma empresa exerce as suas atividades por intermédio de um corretor, de um comissionista ou de qualquer outro agente independente, em que estes atuem no âmbito normal da sua atividade, suportando o risco empresarial da mesma, não se considera que a empresa tem um estabelecimento estável²⁰.

No entanto, percebe-se que, neste caso, é afastada a obrigatoriedade da existência de uma instalação fixa ou de uma estrutura material e humana para que possa ser considerada a existência de um estabelecimento estável, pelo contrário, a mera existência de uma pessoa munida de poderes, para em nome da empresa atuar, concluir contratos e por fim exercer de forma habitual, pode-se afirmar, no entanto, que existe um estabelecimento estável da empresa não residente no território Cabo-verdiano. Assim também é o caso de prestação de serviços, incluindo serviços de consultoria, prestados em Cabo Verde por um não residente através de empregados ou de outras pessoas, durante um período ou períodos que somem no total mais de 183 dias em qualquer período de 12 meses, pois pode originar um estabelecimento estável.

Assim, importa distinguir, nesta linha, os representantes independentes dos representantes dependentes, sendo que este último constitui um estabelecimento estável. Um dos elementos importantes para a caracterização deste tipo de estabelecimento estável é a existência de um determinado vínculo jurídico entre a “pessoa” e a empresa não residente, ou seja, para que a “pessoa” que representa a empresa não residente ganhe o estatuto de estabelecimento estável no outro Estado, a empresa deve necessariamente atribuir-lhe poderes de representação, possivelmente com características do contrato de mandato com representação, que se traduz na prática de um ato jurídico em nome de outrem, para na esfera desse outrem se produzirem os respetivos efeitos²¹.

Um outro elemento que também complementa o critério jurídico, é o critério económico. Para Alberto Xavier, além do agente dependente ser juridicamente investido de poderes que lhe permita celebrar contratos em nome da empresa, ele deve depender em termos económicos da empresa representada, é submetido à sua direção e, como consequência, tem um salário fixo e um reembolso dos seus encargos gerais²².

²⁰ Ver art.8º nº 6 do CIRPC e art.5º nº 6 da CM OCDE.

²¹ Ver art. 1175º conjugado com o art. 258º do Código Civil Cabo-verdiano

²² Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina, 2017, p.341-342

Ao contrário do representante dependente, o representante independente, ou simplesmente, comissário tem o seu estatuto derivado de um mandato sem representação²³, ele atua em nome próprio embora por conta de outrem, é livre em termos económicos de organizar o seu trabalho, e por consequência adquire direitos e assume as obrigações decorrentes dos atos que celebra, portanto, tem características diferentes das de um estabelecimento estável. Importa ainda dizer que, o conceito de representante que aqui se explana, está intimamente ligado com o exercício habitual dos poderes conferidos, que de uma certa forma dá origem a um estabelecimento estável, logo não se configura mandato com representação nos casos da interposição real, ou simplesmente representação imprópria, indireta ou imediata. Tal como no primeiro requisito do estabelecimento estável, isto é, exigência à instalação fixa de um certo grau de permanência, aqui não se defere, pois, só o fato da pessoa atuar em nome da empresa, concluindo contratos que o vinculem à empresa não é suficiente, sendo que lhe é obrigado um certo grau de permanência, traduzido no exercício *habitual* desta representação. Quer dizer que esta representação tem que ser realizada com uma certa regularidade e frequência e não de forma esporádica.

Afigura-se necessário dizer que o IRPC faz uma ficção à existência de um estabelecimento estável em Cabo Verde, ao estabelecer no seu artigo 8º nº 8 que os sócios ou membros das entidades submetidas ao regime da transparência fiscal²⁴ que não tenham sede nem direção efetiva em Cabo Verde, obtêm os seus rendimentos através de um estabelecimento estável.

3. As Subsidiárias (Filiais)

Diferente das sucursais ou agências de sociedades estrangeiras, a subsidiária (filial) é um tipo societário com personalidade jurídica e tributária própria, constituindo uma entidade jurídica independente. A sucursal, por sua vez, é considerada um mero estabelecimento

²³ Ver art. 1177º do Código Civil Cabo-verdiano

²⁴ A aplicação deste regime às sociedades profissionais prevista no artigo 9º do CIRPC, que foi alterado pela Lei nº 5/IX/2016 de 30 de dezembro, Lei esta que aprova o orçamento do Estado para 2017 traduz-se na imputação da matéria coletável aos sócios, para efeitos da tributação, ficando a sociedade isenta de IRPC, isto é, em vez de serem tributadas as sociedades profissionais em sede de IRPC, serão tributados os sócios em sede de IRPS, como sendo rendimento líquido nos termos do artigo 24º do CIRPS.

estável, com personalidade tributária, mas desprovida de personalidade jurídica, não podendo, a este efeito, figurar como partes em negócios jurídicos de qualquer natureza.

Assim, admite-se que a existência de uma filial não constitui necessariamente um estabelecimento estável da sociedade mãe. Este argumento é afirmado pelo artigo 5º nº 7 do MC OCDE ao estabelecer que *“O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou que exerça a sua atividade nesse outro Estado (quer através de um estabelecimento permanente, quer de outra forma), não constituirá, por si só, uma empresa ou um estabelecimento permanente da outra”*.

Entende-se, pois, a partir da redação do artigo supra, que o requisito de controlo não é suficiente para que a subsidiária se converta em estabelecimento estável, mas, no entanto, esta transformação não lhe é impedida, desde que efetivamente atue como representante dependente, com poderes para celebrar contratos em nome da empresa-mãe²⁵.

Quanto à sucursal, ela é considerada um modelo de estabelecimento estável para efeitos fiscais, devido à existência de instalação fixa para o desenvolvimento de uma atividade relevante. Daí, resulta o argumento de que as sucursais são meros estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, mas submetidos as regras fiscais como se de uma entidade residente se tratasse.

É admitido ao estabelecimento estável, através dos pressupostos da CDT, ter relações com terceiros. Assim, pode o estabelecimento estável ser titular de investimento numa outra sociedade, representado por participações sociais de que resultam dividendos, conceder ou tomar empréstimos de que resultam juros, suscetíveis de tributação ou dedução, ceder ou receber tecnologia remunerada mediante royalties²⁶.

4. O Estabelecimento Estável e as Prestações de Serviços

Um ponto muito importante deste trabalho, que não pode passar despercebido, é a questão da prestação de serviços em Cabo Verde por um não residente. Esta importância

²⁵ Neste sentido, Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina, 2017, p. 343.

²⁶ Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina, 2017, p. 328

fundamenta-se devido a uma forte presença de prestação de serviços por parte de operadores económicos não residentes em Cabo Verde.

Na anterior legislação fiscal, concretamente na lei do Imposto Único sobre o Rendimento (IUR) que agora é revogado pelo CIRPC, a liquidação do imposto sobre os rendimentos da prestação de serviços por parte dos não residentes era feita com base nas normas previstas nas leis do Orçamento do Estado, em que se determinava a aplicação de taxas liberatórias sobre o rendimento auferido por não residentes, mesmo que não tenham estabelecimento estável em Cabo Verde²⁷. Assim, antes da reforma fiscal de 2015, não existia uma norma de incidência territorial que permitisse a sujeição ao imposto sobre os rendimentos pagos a empresas e profissionais não residentes em Cabo Verde²⁸. Portanto, constata-se que este país deu um passo importante na sua reforma fiscal de 2015, no que concerne à sujeição do imposto e aos os rendimentos resultantes da prestação de serviços dos não residentes.

Como anteriormente falado, o artigo 4º n° 2 ali. a) do CIRPC explana que, “*o IRPC dos sujeitos passivos não residentes em Cabo Verde incide sobre o lucro imputável ao estabelecimento estável situado em território nacional, no tocante às entidades que o possuam*”, e conforme as disposições do n° 4 do artigo 4º, são componentes do lucro imputável ao estabelecimento estável, para efeitos da ali. a) do n° 2 do mesmo artigo, os rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio e, bem assim, os rendimentos relativos a vendas em território nacional de bens idênticos ou semelhantes aos vendidos através de estabelecimento estável localizado em território nacional. Portanto, são atividades com carácter empresarial as de natureza comercial, industrial ou piscatória, incluindo as *prestações de serviços*²⁹. O contrato de prestação de Serviços, por sua vez, é definido pelo Código Civil Cabo-verdiano como sendo “aquele em que uma

²⁷ Estas disposições que constavam nas Leis de Orçamento do Estado não constituíam normas de incidência, mas sim estabeleciam taxas, entrando de imediato em conflito com o princípio da legalidade tributária e da exigência da criação de lei que fixe de forma clara e precisa os elementos essenciais, tais como os que prescrevem os artigos 93º e 175º da CRCV. Portanto, nos termos do artigo 93º n° 3 da CRCV, ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, ou cuja liquidação e cobrança não se façam nos termos da lei.

²⁸ COURINHA, Gustavo Lopes; BORGES, Ricardo da Palma, *O Regime Fiscal das prestações de Serviços efetuadas por não residentes sem estabelecimentos estáveis em Cabo Verde*, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor PAULO DE PITTA E CUNHA, Volume II - Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2010. Também refere VASQUES, Sérgio, *A tributação em Cabo Verde dos Rendimentos Pagos a não residentes em virtude da Prestação de Serviços*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, N° 4, Almedina, 2009. Os autores fazem nestas duas obras uma análise profunda do tratamento fiscal das prestações de serviços efetuadas por não residentes, com o foco para os que não possuem estabelecimento estável no território Cabo-verdiano.

²⁹ Ver. Art. 5º n° 1 do CIRPC

das partes se obriga a proporcionar à outra certo resultado do seu trabalho intelectual ou manual, com ou sem retribuição”³⁰.

Ora, o CIRPC, ao contrário do IUR, contempla nas suas disposições normas de incidência territorial, permitindo, de acordo com as disposições da CRCV, a sujeição ao imposto sobre esses rendimentos, mostrando desde logo que o sistema fiscal Cabo-verdiano está cada vez mais moderno e adaptando-se aos efeitos da globalização.

Portanto, no direito interno atual, os rendimentos derivados da prestação de serviços são tributados no estado da residência como qualquer outro rendimento empresarial, a não ser que o prestador de serviço possua um estabelecimento estável em Cabo Verde (no país da fonte) em que o rendimento empresarial seja imputável ao estabelecimento estável. Para que a prestação de serviços do não residente, incluindo os serviços de consultoria, ganhe o estatuto do estabelecimento estável, o CIRPC exige-lhe um requisito determinante, que é a presença no território nacional de empregados ou de qualquer outra pessoa durante um período ou períodos que somem no total mais de 183 (cento e oitenta e três) dias³¹. Nesta ótica, faz sentido para Cabo Verde, enquanto um país importador de serviços, adotar neste âmbito o princípio da tributação exclusiva pelo Estado da Residência?

Em termos gerais, os serviços prestados por não residentes em Cabo Verde são na sua essência, serviços técnicos ou de consultoria, e que para além da pequena dimensão do território e da sua insularidade, estes serviços quase sempre não exigem uma instalação ou mesmo presença física de carácter permanente no território Cabo-verdiano, enquanto Estado da fonte. Assim, entendemos que Cabo Verde deveria rever esta situação nas futuras negociações em matéria de CDT, quanto ao critério temporal, porque há um grande risco da não tributação dos lucros desses serviços, sendo que, na maioria das vezes, os operadores económicos que prestam serviços em Cabo Verde não permanecem todo este tempo no território.

A este propósito, a OCDE considerou que era importante incluir as circunstâncias em que os Estados que não concordam que os lucros provenientes dos serviços realizados no

³⁰ Definição do artigo 1151º do Código Civil Cabo-verdiano.

³¹ Ver art. 8º nº 4 ali. b) do CIRPC

território de um Estado (Estado da fonte) sejam tributados exclusivamente no outro Estado (Estado da residência), na ausência de um estabelecimento estável³².

Logo, a OCDE aconselha que os países que pretendem alargar os seus poderes de tributação, tal como Cabo Verde, devem respeitar os três princípios pilares, a saber: num primeiro instante, apenas os serviços prestados em Cabo Verde enquanto Estado da fonte podem dar origem a um estabelecimento estável, portanto, é aplicada apenas às atividades que constituem prestações de serviços, sendo que os que não constituem serão excluídos da proposta; num segundo instante, a tributação deve aplicar-se apenas aos lucros desses serviços e não aos pagamentos dos mesmos, portanto, sobre o montante líquido e não bruto; e por último, deve existir um nível mínimo de presença física do prestador de serviço no Estado da fonte³³.

5. O Conceito do Estabelecimento Estável no Modelo de Convenção da Organização das Nações Unidas (MC ONU)

A regra da tributação proferida pelos países desenvolvidos e industrializados é um tema que ganha cada vez mais ênfase e, por isso, está sempre presente nos colóquios internacionais.

Para a ONU, as propostas formuladas nos anos 60 pelo Comité de Assuntos Fiscais da OCDE nesta matéria apresentavam deficiências, não respondendo a várias questões que permitiam de uma forma clara regulamentar os interesses dos países desenvolvidos, considerados países exportadores de capitais e os países em via de desenvolvimento, também conhecidos como países importadores de capitais. A partir daí, a ONU mostrou um interesse muito especial em matéria de tributação internacional, com destaque para os princípios adotados nas CDT's, que culminou no âmbito da Secretaria Geral da ONU com a constituição de um grupo ad-hoc de peritos, composto pelos dois países acima referidos, assim como por observadores de outros países e de organizações internacionais. Como resultado deste grupo de trabalho, foi apresentado o MC sobre a dupla tributação, com um principal objetivo: a formulação de soluções apropriadas de forma a melhorar as relações entre estes países, e sobretudo reforçar o princípio da tributação na fonte.

³² Ver comentário ao artigo 5 do MC OCDE, § 142 (§ 42. 21 MC 2014)

³³ Ver comentário ao artigo 5 do MC OCDE, § 144 (§ 42. 22 MC 2014)

Por forma a assegurar o interesse dos países importadores de capitais, a ONU resolveu atribuir algumas especificidades ao conceito do estabelecimento estável, que permite desde logo diferenciar do MC OCDE.

Estas diferenças resultam numa ampliação da lista de exemplos que constituem estabelecimento estável, para além da regra geral. Assim, passamos a relatar estas diferenças, sendo um primeiro destaque a inclusão como o conceito de estabelecimento estável às atividades de fiscalização bem como o estaleiro de construção ou de montagem que excedam, em ambos os casos, seis meses de duração. Nota-se, porém, nesta alínea a) uma diminuição temporal quanto ao estipulado no MC OCDE.

Importante também foi a inclusão da alínea b) do n° 3 do artigo 5°, quanto à prestação de serviços, incluindo os serviços de consultoria por uma empresa, através de empregados ou de outro pessoal contratado pela empresa para esse fim, mas somente se as atividades dessa natureza continuarem dentro de um Estado Contratante por um período ou períodos que agregam mais de 183 dias dentro de um Estado Contratante, em qualquer período de 12 meses com início ou término no ano fiscal em questão.

Também passa a ser considerado estabelecimento estável, de acordo com o artigo 5° n° 4 alíneas a) e b) do MC ONU, as instalações que tenham por objeto a entrega de mercadorias pertencentes à empresa bem como os depósitos de mercadorias também pertencentes à empresa, mesmo que a pessoa que atua para a empresa não detinha poderes para contratar e conserve as referidas mercadorias com o propósito de proceder à respetiva entrega por conta da empresa.

Da mesma forma, uma empresa de seguros de um Estado Contratante, exceto no que se refere ao resseguro, será considerada como tendo um estabelecimento estável no outro Estado Contratante se cobrar prémios no território desse outro Estado ou se garantir riscos aí situados através de um agente que não seja um agente independente, (artigo 5° n° 6).

Importa ainda destacar que, no âmbito do n° 7 do artigo 5°, qualquer outra atividade exercida por um agente, exclusiva ou quase exclusivamente em nome de uma ou mais empresas com as quais esteja intimamente relacionada, esse agente não será considerado um agente independente.

Quanto à determinação do lucro tributável, é consagrado no artigo 7° n° 1, o princípio da força atrativa do estabelecimento estável, mesmo na sua forma limitada, no que tange aos

lucros obtidos nas vendas de bens ou mercadorias do mesmo tipo ou de tipo semelhante aos vendidos pelo estabelecimento estável, ou das outras atividades comerciais do mesmo tipo ou semelhantes que as efetuadas através desse estabelecimento estável.

Em suma, podemos concluir que o MC ONU se apropria cada vez mais às realidades dos países em vias de desenvolvimento, como Cabo Verde, dando respostas as diferentes situações que desafiam estes países. Portanto, na extensão de exemplos de situações que se definem como estabelecimento estável, temos as atividades de fiscalização e fornecimento de serviços, uma diminuição temporal quanto ao estaleiro de construção ou de montagem, incluindo no conceito as instalações que tenham por objeto a entrega e o depósito de mercadorias pertencentes à empresa, sendo no MC OCDE considerado como atividades de caráter preparatórias e auxiliares.

III. O ESTABELECIMENTO ESTÁVEL PARA EFEITOS DO COMÉRCIO ELETRÓNICO

Num mundo em que praticamente quase tudo se pode fazer através da Internet, graças ao desenvolvimento das novas tecnologias, as trocas comerciais através deste meio têm-se mostrado não só como uma forma alternativa de fazer negócios, mas também como uma opção inovadora e com certos privilégios para muitos países. Por isso, o comércio eletrónico tem estado a ganhar espaço, configurando cada vez mais o cerne das discussões na ordem internacional, sendo certo que os meios eletrónicos têm se apresentado cada vez mais modernos convidando não só aos operadores económicos a pensarem numa nova forma moderna de investir, mas também a facilitar os compradores nas suas escolhas, sem necessidade de se deslocarem.

Tanto assim é que, na conferência de Ottawa³⁴, acordou-se a aplicação ao comércio eletrónico dos mesmos princípios que as administrações aplicariam ao comércio convencional, dentre as quais, o *princípio da neutralidade*, que se traduz num tratamento neutro e equitativo entre as formas de comércio eletrónico e o comércio convencional, evitando assim a dupla tributação ou a não-tributação involuntária; o *princípio da eficiência*, de maneira que os custos de conformidade devem ser reduzidos ao máximo

³⁴ OCDE - Tributación fiscal y comercio electrónico: Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa, 2002, disponível em <http://www.oecd.org/tax/administration/2673607.pdf>.

para as empresas e para a administração; *o princípio da Certeza e da simplicidade*, em que as regras fiscais devem ser claras e fáceis de entender, de forma a que os sujeitos passivos conheçam a sua situação; *o princípio da eficácia e da justiça*, sendo certo que a tributação deve produzir a quantidade correta de impostos no momento certo, minimizando as chances de evasão; e, por último, *o princípio da flexibilidade*, de forma a que os sistemas fiscais devam ser flexíveis e dinâmicos para garantir a sua evolução paralela aos avanços tecnológicos e comerciais.

Assim sendo, importante seria conhecer, na verdade como é que se pode determinar a existência desta figura importante e de nível internacional no mundo virtual, tanto almejado por vários países importadores de capitais, tal como Cabo Verde. Antes de mais, procuraremos conhecer o conceito atribuído ao comércio eletrónico, que na perspetiva dos relatórios da OCDE publicados em 1999, se afirma que é necessário definir o comércio eletrónico para que se possam examinar e avaliar os seus efeitos socioeconómicos.

No entanto, podemos afirmar que na busca de uma definição devemos, sempre levar em conta a interação entre a tecnologia e a atividade económica³⁵.

Segundo DALE PINTO³⁶, Grande parte das variações nas estimativas do crescimento previsto da internet e do comércio eletrónico, pode ser atribuída à falta de uma definição universal do comércio eletrónico, em que alguns procuram definir como qualquer transação comercial que seja efetuada por meios eletrónicos, incluindo meios como fac-símile³⁷, telex³⁸, intercâmbio eletrónico de dados (EDI), internet e telefone.

Portando, pode-se definir o comércio eletrónico como sendo *um tipo de transação comercial feita através de equipamento eletrónico*.

³⁵ Assim afirma PIRES, Rita Calçada, *Tributação internacional do rendimento empresarial gerado através do comércio eletrónico*, Almedina, 2011, pág. 133.

³⁶ PINTO, Dale, *E-Commerce and source-based income taxation*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation. Doctoral Series, 2003, pág. 1 e ss, disponível em https://books.google.cv/books?id=7ZTacY4W0SwC&pg=PA1&hl=pt-BR&source=gbs_toc_r&cad=3#v=onepage&q&f=false

³⁷ fac-símile (edição fac-similar ou edição fac-similada) é uma edição nova (frequentemente de um livro antigo) que apresenta uma reprodução exata da edição original, incluindo fontes de letras, escalas, ilustrações, diagramação e paginação. <https://pt.wikipedia.org/wiki/Fac-s%C3%ADmile>.

³⁸ **Telex** é um sistema internacional de comunicações escritas que prevaleceu até ao final do século XX. Consistia numa rede mundial com um plano de endereçamento numérico, com terminais únicos que poderia enviar uma mensagem escrita para qualquer outro terminal. Ainda está em funcionamento em muitos países apesar do número de subscritores do serviço se encontrar em queda, pela introdução do e-mail, mais barato. Os terminais pareciam e funcionavam como máquinas de escrever ligadas a uma rede igual à telefónica.

Também é considerado por outros, como sendo *um tipo de transação comercial que implica a transferência de informação através da internet*, também conhecido como comércio eletrónico direto³⁹.

De um modo geral, o comércio eletrónico integra todas as atividades comerciais realizada através de redes eletrónicas, incluindo a venda de bens e serviços, a transferência de fundos, as atividades de marketing on-line, bem como a coleta e o processamento de dados⁴⁰.

Dentre várias definições atribuídas a esta figura, trazemos aqui a definição utilizada pelo Professor Doutor GUSTAVO LOPES COURINHA, num dos seus artigos, em que, segundo o autor, entende-se por comércio eletrónico *o conjunto das transações comerciais de bens e serviços, realizada por via de computadores ligados à Internet, entre vários sujeitos que podem ou não residir na mesma jurisdição*⁴¹.

Com a evolução da informatização das diferentes atividades, a tecnologia da informação transformou-se em uma área de grande interesse e cada vez mais pertinente em termos económicos. Portanto, a criação das lojas virtuais é encarada pelas empresas como uma forma alternativa de criar negócios, para além de seguir as novas tendências e de se estar atualizado. A este efeito, o desenvolvimento da internet fez com que as empresas passassem a constatar o ambiente digital como um terreno fértil oferecendo varias oportunidades de exploração.

O comércio eletrónico traz para a fonte e, consequentemente, para a conexão através do E.E., problemas marcados pela desarticulação entre a realidade tangível/física/ real/ corpórea e a realidade intangível/ digital/ virtual/ incorpórea do universo eletrónico⁴².

Falar do estabelecimento estável para efeitos do comércio eletrónico não será uma tarefa fácil, uma vez que o conceito tradicional atribuído ao estabelecimento estável

³⁹ NABAIS, José Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Almedina, Coimbra, 2015, pág. 128.

⁴⁰ Cfr. OCDE, Incidence du commerce électronique sur la politique de la concurrence - note de référence sur le point 5 de l'ordre du jour de la 129e réunion du Comité de la concurrence, 2018, acessível [https://one.oecd.org/document/DAF/COMP\(2018\)3/fr/pdf](https://one.oecd.org/document/DAF/COMP(2018)3/fr/pdf).

⁴¹ COURINHA, Gustavo Lopes, *A Tributação Direta Das Pessoas Coletivas No Comércio Eletrónico – Questões De Residência e Fonte*, in *Fiscalidade nº6*, Edição do Instituto Superior de Gestão, abril 2001, pg. 53, definição esta que segundo o autor, se aproxima das definições apresentadas por ALEJANDRO C. ALTAMARINO, op. cit., p. 14; p. 7, documento disponível na <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Report-Global-Electronic-Commerce-1996.pdf>

⁴² PIRES, Rita Calçada, *tributação internacional do rendimento empresarial gerado através do comercio eletrónico*, Almedina, 2011, pág. 257.

compreende uma *instalação fixa* de negócios, em que a empresa exerce toda ou parte da sua atividade⁴³. Para além da *instalação fixa*, uma outra característica o tipifica, que é o caso dos *agentes dependentes*.

Na verdade, o conceito atual atribuído ao E.E impõe a existência de um espaço geográfico tradicional e desde logo se põe a questão da sua adaptação para uma aplicação virtual, que por natureza compreende um espaço sem fronteiras com difícil enquadramento.

Como referido no capítulo II, que foi dedicado ao tratamento do conceito de E.E., um dos critérios para a qualificação da existência de um E.E é a localização do local de negócios.

Pela análise dos comentários ao artigo 5º do MC OCDE não nos é permitido entender qual é a definição de um local de negócios, mas, no entanto, conclui-se que a instalação pode ser um *local físico*, uma *máquina* ou mesmo um *determinado espaço*.

1. O conceito do estabelecimento estável no mundo digital e virtual

O conceito atribuído ao estabelecimento estável foi, sem dúvida um marco histórico, em que se afirmou um compromisso entre o Estado de residência do vendedor e o Estado da residência do comprador, designado por Estado da fonte, salvaguardando os interesses de ambos os Estados, na medida em que o Estado de residência do vendedor não permite a tributação pelo Estado da residência do comprador (Estado da Fonte) na ausência de estabelecimento estável e, quanto a este último, o seu poder de tributar é afirmado pela existência desta figura de elevada importância, que é o estabelecimento estável.

Antes de mais, importa aqui fazer uma análise, no sentido de saber se, no contexto do comércio eletrónico, se pode considerar como um local de negócios suscetível de ser qualificado como estabelecimento estável.

Portanto, as duas previsões típicas desta figura serão estudadas no contexto do comércio eletrónico, a saber: Instalação Fixa e Agentes Dependentes.

Quanto a primeira figura, como anteriormente explanado, no modelo tradicional de E.E, ela é caracterizada pela sua presença física, mas, sobretudo, esta caracterização pressupõe uma verificação cumulativa de alguns requisitos. Portanto, para além da uma *instalação física*, ela tem que dispor de uma certa *permanência sob o ponto de vista geográfico* e

⁴³ Definição atribuída pelo artigo 5º nº 1 do MC OCDE

temporal, mas também que *a instalação física esteja ao dispor da empresa*, para que a atividade comercial seja efetivamente levada a cabo através daquela instalação.

E quanto a agentes dependentes, ao contrário do primeiro requisito, no modelo tradicional do E.E são as pessoas que atuam em território nacional, por conta de uma empresa e que tenham, e habitualmente exerçam, poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculam a empresa, no âmbito das atividades desta, desde que não sejam agentes independentes.

1.1. Instalações Fixas

1.1.1. Server

A instalação fixa, como já vimos, é composta por uma vertente espacial/material, por uma vertente temporal, sendo ambas resultantes do adjetivo “fixa”, e ainda por uma vertente funcional, quanto ao exercício da atividade da empresa⁴⁴.

O *Server* compreende um computador com sistema de computação centralizada, que fornece serviços a uma rede de computadores. Portanto, nada mais do que um computador onde se aloja uma página *web*. Logo, constatamos aqui que a vertente material (um equipamento com localização física) se encontra preenchida, sendo o *server* uma máquina⁴⁵. Ora, o *server*, enquanto uma máquina tem a sua localização amovível poderá temporariamente ser desafeto a atividade comercial e o caráter das operações desenvolvidas possibilita o comprometimento da sua configuração enquanto E.E.

Alguns argumentos podem nos ajudar, no sentido de melhor ultrapassar este impedimento, que possivelmente pode inviabilizar o estatuto do *server* enquanto E.E.

Quando a noção de E.E. indica a necessidade de um lugar “fixo”, pretende referir-se a duas situações, a saber, num primeiro instante, a necessidade desse lugar ser passível de

⁴⁴ COURINHA, Gustavo Lopes, *A Tributação Direta Das Pessoas Coletivas No Comércio Eletrónico – Questões De Residência e Fonte*, in *Fiscalidade* nº6, Edição do Instituto Superior de Gestão, 2001, pág. 137.

⁴⁵ O comentário 41 ao artigo 5º do MC OCDE afirma a existência de estabelecimento estável no caso de equipamento automático através da qual a empresa exerça atividade comercial efetiva, para além da configuração inicial das máquinas.

determinação e, num segundo instante, a necessidade de permanecer nesse mesmo local por um certo período de tempo⁴⁶.

De acordo com os comentários ao artigo 5º, uma localização identificada do *server* pode constituir um local fixo de negócios⁴⁷, isto é, este local fixo deve ser estabelecido em local distinto com um certo grau de permanência (segundo o comentário 6 ao artigo 5º do MC OCDE). Logo, eis um requisito complementar de muita importância para esta determinação.

Segundo o MC OCDE, o relevante no caso do servidor não é a sua suscetibilidade de movimentação, mas sim assegurar que de fato se mudou⁴⁸.

É de sublinhar que, no que tange ao critério temporal da permanência, não é estabelecido um período de tempo exato, limitando-se ao facto do equipamento permanecer num espaço determinado, sem precisão do tempo.

Portanto, comparando com o modelo tradicional de E.E, a existência do *server* por si só não cumpre todos os requisitos para que possa de imediato constituir um E.E.

A necessidade de o *server* estar à disposição do vendedor é extremamente importante, seja porque instalou o seu próprio server, ou mesmo até aluguer, ou *leasing* de terceiros (seja qual for o título jurídico por que se opere)⁴⁹ já que, não se pode falar de E.E se um *website* é “hospedado” pelo *server* de um provedor de serviços de acesso à rede, por regra alheio ao negócio do vendedor estrangeiro e ao qual pertence a disponibilidade do *server*. Depois de concluir que o vendedor tem de facto um *server* à sua disposição, de seguida, deve saber o carácter das operações desenvolvidas, pois, aqui se encontra um requisito problemático⁵⁰. A este efeito, a essência é basicamente saber se as atividades exercidas são principais ou meramente auxiliares ou preparatórias, pois, se for limitado ao fornecimento de um *link* de comunicação (muito parecido com uma linha telefónica –

⁴⁶ LIQUITO, Neusa, *A NOÇÃO DO ESTABELECIMENTO ESTÁVEL SEGUNDO A OCDE – A PROBLEMÁTICA DO COMÉRCIO ELETRÓNICO*, IN os 10 Anos de Investigação do CIJE Estudos Jurídico- Económico, Almedina, 2010, pág. 785.

⁴⁷ A título de reforço, ver o comentário 123 ao artigo 5º que nos esclarece que o servidor, no qual o site é armazenado e através do qual é acessível, é um equipamento que tem uma localização física e tal localização pode assim constituir um “local fixo de negócios” da empresa que opera esse servidor.

⁴⁸ OCDE, *Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on 5*, 2000, pág.5. Ver comentário 125 ao artigo 5º do MC OCDE

⁴⁹ O comentário 124 ao artigo 5º do MC OCDE esclarece que, se o empreendimento em negócios através de um *site* tem o servidor à sua disposição, por exemplo, possui (ou arrendamentos) e opera o servidor no qual o *site* é armazenado e usado, o local onde esse servidor está localizado poderia constituir um estabelecimento permanente da empresa se os outros requisitos do Artigo forem cumpridos.

⁵⁰ COURINHA, Gustavo Lopes, *A Tributação Direta Das Pessoas Coletivas No Comércio Eletrónico – Questões De Residência e Fonte*, in *Fiscalidade nº6*, Edição do Instituto Superior de Gestão, 2001, pág. 140

entre fornecedores e clientes), à publicidade de bens e serviços, à coleta de dados de mercado para a empresa, ao fornecimento de informações, e por fim se limita a retransmitir informações através de um servidor espelho para a segurança e a eficiência das finalidades, que conforme o comentário 128 ao artigo 5º do MC OCDE, configuram atividades preparatórias ou auxiliares, não pode configurar um E.E. Portanto, tem que se assegurar que as atividades desenvolvidas são as atividades principais da empresa, sendo que constituem as funções essenciais para uma empresa particular e isso depende claramente da natureza dos negócios realizados por essa empresa. A título de exemplo, a parte final do comentário 130 ao artigo 5º do MC OCDE, estabelece que, se as funções típicas relacionadas a uma venda forem executadas nesse local (por exemplo, a conclusão do contrato com o cliente, o processamento do pagamento e a entrega dos produtos são realizados automaticamente através dos equipamentos localizados ali), essas atividades não podem ser consideradas preparatórias ou auxiliares.

1.1.2. Site

Um site de internet não é nada mais do que uma combinação de *software* e de dados eletrônicos, pelo que não configura um bem material. Logo, não enseja, na determinação de um local que possa ser considerado o “local de trabalho”, pois não há “mecanismos como instalações, ou, em certos casos, máquinas ou equipamentos” no que se refere ao *software* e aos dados que constituem *website*⁵¹.

Portanto, o caráter imaterial não lhe confere naturalmente o estatuto de estabelecimento estável, pois a existência material do E.E é própria do conceito, descartando desde logo qualquer qualificação considerada contrária, salvo no caso dos agentes dependentes.

Alguns argumentos que permitem a não configuração do site enquanto E.E foram apresentados pelo Altamirano: i) pelo facto de não utilizar bens materiais e, por isso, não poder ser considerado local de negócios; ii) porque a existência de um site não capacita o proprietário a dispor do servidor no qual a página é baseada e iii) pode-se observar que a existência de uma presença física não está definida⁵².

⁵¹ Ver comentário 123 ao artigo 5º do MC OCDE

⁵² ALTAMIRANO, C. Alejandro, *La tributación Directa ante el Comercio Electrónico Y La Fiscalización De Las Operaciones Desarrolladas a Través de Internet*, in *Ciência e Técnica Fiscal* nº 397, Lisboa, 2000, Pg. 56.

Portanto, em comparação com o comércio tradicional, o site desempenha um papel semelhante de um estabelecimento comercial, mas em matéria tributária, o site não tem uma existência física, não constituído algo de material, mas sim um intangível que não configura um E.E, pelo simples fato da sua inexistência material.

1.1.3. Computador do Consumidor

Este aparelho usado ou não para as compras/transações *online* não difere do tratamento que é dado aos demais aparelhos que são simplesmente um instrumento de comunicação (um telefone ou um Fax) e que, por natureza, também não configuram um E.E de uma empresa não residente, pois, não temos a garantia da utilização habitual do computador para as atividades. Portanto, segundo RITA DE PINA, mesmo que todas as outras exigências tenham sido atendidas, o teste subjetivo falha na medida em que o computador do usuário não está à disposição do proprietário do site⁵³.

1.1.4. Infraestruturas de telecomunicações

As Infraestruturas de telecomunicações têm o objetivo de conectar, interligar e dar suporte a toda a rede de comunicação, portanto, são um instrumento que serve de transporte da informação veiculada *online* (Cabos, linhas telefônicas, etc...), pelo que em matéria tributária não possui grande relevância e não se qualificando como um local fixo de negócios.

Ao contrário de uma ciber-empresa, as infraestruturas de telecomunicações adquirem grande importância quando estivermos perante uma empresa de telecomunicações⁵⁴.

⁵³ PINA, Rita Tavares De, *Taxation of Electronic Commerce: Portugal in The International Context*, in: Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional, Ana Paula Dourado, Lisboa, Fisco, 2003, pág. 61.

⁵⁴ COURINHA, Gustavo Lopes, *A Tributação Direta Das Pessoas Coletivas No Comércio Eletrónico – Questões De Residência e Fonte*, in Fiscalidade nº6, Edição do Instituto Superior de Gestão, 2001, pág. 144, in VERLINEN e VERBEKEN, op. cit, pg. 52, Christian Brodersen (Alemanha). O autor faz referência do Caso Pipeline, decidido pelo BFH na Alemanha.

1.1.5. Armazéns de Bens

Quando ocorre um pedido ou se faz uma encomenda *online*, efetuando o pagamento pela mesma via, e que depois tal encomenda seja entregue na residência do comprador ou mesmo levantada num armazém adequado para o efeito, trata-se do procedimento de um comércio tradicional, que no regime convencional configura atividades preparatórias e auxiliares, conforme as disposições do artigo 5º, nº4 alínea a) do MC OCDE.

Na perspectiva de Klaus Vogel, tais casos são estritamente limitados às soluções contempladas nesse artigo, sendo que para qualquer situação que ultrapasse uma armazenagem, exposição ou entrega, a exceção deixa de funcionar.

A este efeito, o MC ONU, ao contrário do MC OCDE, alargou o conceito de E.E, considerando a existência de um estabelecimento estável, de acordo com o artigo 5º nº 4 alíneas a) e b) do MC ONU, as instalações que tenham por objeto a entrega de mercadorias pertencentes à empresa bem como os depósitos de mercadorias também pertencente à empresa, mesmo que a pessoa que atua para a empresa não detinha poderes para contratar e conserve as referidas mercadorias com o propósito de proceder à respetiva entrega por conta da empresa.

Para Gustavo Courinha, essas conclusões poderão ser estendidas aos equivalentes modernos de tais armazéns – os *Mirror Sites*, que são computadores localizados no interior de um dado país, que alojam os produtos digitalizados transacionados, e a partir dos quais podem efetuar-se os *downloads* com maior rapidez e segurança na ligação.

1.2. Agentes Dependentes

1.1.6. ISP's (*Internet Service Providers*)

O caso dos agentes dependentes constitui uma exceção à regra da existência material do E.E “instalação fixa”.

Portanto, ao falar do E.E no contexto do comércio eletrónico, categoricamente devemos analisar a possibilidade da existência da figura dos agentes dependentes nesse mesmo contexto.

Assim, conforme explanado num dos pontos supra, em que tratamos desta figura, condissera-se que uma empresa tem um E.E num determinado território quando uma pessoa, que não seja um agente independente, atue por conta da empresa e tenha, e habitualmente exerça, nesse Estado poderes para concluir contratos em nome da empresa.

O *Internet Service Provider* (Provedor de Serviço *Internet*, ou simplesmente, fornecedor de acesso à *internet*) é nada mais do que uma empresa que oferece serviços de acesso, participação ou utilização da Internet a várias empresas proprietárias de páginas *web*.

A OCDE procura, quanto à qualificação do E.E. agência, no caso do comércio eletrónico, encontrar um elemento físico que suporte o elemento pessoal inerente ao conceito, sendo que na ótica da organização internacional, só o *Internet Service Provider* poderia constituir uma possibilidade de existir um E.E. agência, por ser o elemento pessoal central existente na ligação entre a realidade virtual da empresa que exerce a sua atividade através do comércio eletrónico e a realidade física⁵⁵.

Logo, torna-se muito importante analisar a figura do *Internet Service Providers*, na medida em que pretendemos saber se, uma empresa que possua um contrato com um dado ISP, por via desse contrato, podemos qualificar a tal ISP como sendo um E.E. O importante aqui é não olvidar os requisitos que se atribuem os agentes dependentes para a qualificação de um E.E.

Portanto, para Avery Jones e David Ward “se um agente atua em nome de uma empresa estrangeira e se tem, e habitualmente exerce, a autoridade para celebrar contratos em nome do principal” constitui este agente um E.E⁵⁶.

A conclusão regular de contratos é um fator que indica, de uma certa forma, o grau de participação de uma empresa na vida económica de um determinado país.

Na economia digital, os contratos podem frequentemente ser concluídos com os clientes através de uma plataforma digital sem a necessidade de intervenção de pessoal local ou de agentes dependentes. A título de exemplo, as plataformas *online* que fornecem gratuitamente serviços para seus os usuários, geralmente especificam nos seus sites que ao ter acesso, ou mesmo usando os produtos e serviços da empresa, o usuário concorda

⁵⁵ PIRES, Rita Calçada, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial Gerado Através do Comércio Eletrónico – Desvendar Mitos e Construir Realidades*, Almedina, Coimbra, 2011, pgs.388 – 389.

⁵⁶ HERNANDEZ, Daniel Fuentes, “ *Agents of an Independent Character under Article 5 (6) of the OECD Model Convention*”: series on International Tax Law Michel Lang (Ed)“ whether an agent acts on behalf of a foreign enterprise and whether an agent has, and habitually exercises, the authority to conclude contracts in the name of the principal”.

com os “Termos de Serviço” e cada uso da plataforma resulta na conclusão de um acordo juridicamente vinculativo⁵⁷.

Logo, aplicando ao caso do ISP, este só constituirá E.E se cumprir o critério supracitado. Importa mais uma vez relembrar que os ISP’s, não são mais do que empresas que fornecem serviços de acesso à Internet, a várias empresas proprietárias de sites, ou seja, que mediante um contrato de cedem espaço nos seus servidores para alojarem Web sites. Assim sendo, o único componente contratual que poderá haver será um contrato com o propósito de cedência espaço para alojamento de páginas Web, não permitindo daqui concluir que os ISP’s configuram agentes das empresas a que pertencem os sites. Portanto, temos aqui, uma ausência de poderes de representação por parte dos ISPs, que lhes permitam realizar contratos em nome dessas empresas, e que caso existissem, não passariam de uma atividade considerada meramente auxiliar e secundária, relativamente à atividade comercial desenvolvida pela ciber-empresa não residente.

Logo, os ISP’s poderão ser visto como agentes independentes, cuja atividade principal é alojar sites de um grande número de empresas distintas, nos seus servidores, isto é na maioria dos casos, um ISP seria considerado um agente independente porque está apenas fornecendo o acesso à Internet ao público e é mais ou menos comparável a uma empresa de telefonia que faz a prestação de serviço telefónico aos seus clientes⁵⁸.

Logo, podemos afirmar que aos ISP’s, pela sua natureza, não lhes é permitido atribuir o estatuto de agentes dependentes, pelo que, em consequência não constituem E.E., e que além disso, os contratos celebrados através das páginas Web tendem a ser definidos, formalizados e muitas vezes mesmo integralmente cumpridos *online*, sem qualquer intervenção para além do consumidor e da ciber-empresa⁵⁹.

⁵⁷ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, ACTION 1, Final Report, 2015 pág 140.

⁵⁸ Cfr. ARNOLD, Brian J., *International Tax Primer*, 3rd ed: Kluwer Law International, 2016. Disponível em <https://www.africataxjournal.com/wp-content/uploads/2018/04/International-Tax-Primer-3rd-Edition-Brian-Arnold-eBook.pdf>

⁵⁹ COURINHA, Gustavo Lopes, *A Tributação Direta Das Pessoas Coletivas No Comércio Eletrónico – Questões De Residência e Fonte*, in *Fiscalidade* nº6, Edição do Instituto Superior de Gestão, 2001, pg 148.

1.1.7. Site (Software Inteligente)

A criação de *software* inteligente constitui uma realidade, criada justamente para desenvolver habilidades por conta própria. Assim, uma vez alojado nas páginas do Site de uma determinada empresa *online*, permite concluir automaticamente contratos e até mesmo formular os termos finais de cada contrato, possibilitando ao utilizador/comprador condições várias de pagamento ou formulando convites a contratar e, de seguida, aceitando propostas dentro dos parâmetros⁶⁰.

O facto do conceito de agente dependente ser criado em torno da presença física de uma pessoa singular ou mesmo de uma empresa, sob condição de que esta esteja presente, está na origem de um impedimento da possibilidade das administrações fiscais aceitarem a potencial configuração do software enquanto agente dependente e que constitua um E.E., ainda que o tal *software* envolva uma presença humana prévia e, como tal, um instrumento de manifestação da vontade de contratar da ciber-empresa.

É de salientar que esta pretensão também foi recusada pela OCDE, concretamente o artigo 5º do MC OCDE exige que um agente seja uma “pessoa”, consequentemente, a inteligência artificial não poderá substituir a presença humana e que a pretensão do *software* inteligente configurar um E.E., independentemente do local onde o respetivo site esteja alojado, significa criar elementos de conexão suficientes com o Estado da Fonte.

De acordo com o MC OCDE⁶¹, Portugal e México fizeram reservas quanto às exigências da OCDE ao comércio eletrónico. Portanto, em algumas circunstâncias, a mera existência de um site ou o facto de que os negócios são direcionados a esses países podem constituir um estabelecimento permanente⁶².

⁶⁰ COURINHA, Gustavo Lopes, *A Tributação Direta...* pág. 150 e ss.

⁶¹ Isto é, reservaram o direito de não seguir a posição expressa nos parágrafos 122 a 131, conforme relata o parágrafo 182 do comentário ao artigo 5º do MC OCDE.

⁶² PINA, Rita Tavares De, *Taxation of Electronic Commerce: Portugal in The International Context*, in: Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional, Ana Paula Dourado, Lisboa, Fisco, 2003

2. Cabo Verde e o *e-commerce*

O comércio eletrónico foi considerado uma das vias fundamentais para o aumento da competitividade da economia nacional. No entanto, de acordo com o Decreto-lei nº 49/2003 de 24 de novembro, nos finais da década de noventa, sentiu-se a necessidade imperiosa de viabilizar e de dinamizar o comércio eletrónico em Cabo Verde, devido ao incremento das novas tecnologias de informação no País, uma vez que os dispositivos jurídicos vertidos na legislação civil, processual e comercial se mostravam incapazes de enquadrar devidamente a evolução tecnológica.

Nesta nova forma de comerciar, os computadores e a Internet são largamente utilizados para o processamento de dados, para a troca de mensagens e de documentos entre cidadãos, governo e empresas. No entanto, estas transações eletrónicas necessitam da adoção de mecanismos de segurança capazes de garantir autenticidade, confidencialidade e integridade às informações eletrónicas. Assim sendo, certificação digital é a tecnologia que nos dá estes mecanismos.

A integração de Cabo Verde na economia mundial, o desenvolvimento do setor privado, o incentivo e a promoção do investimento externo, como elementos determinantes do desenvolvimento socioeconómico do país, colocam novas exigências e, por isso, foi criado um conjunto de dispositivos legais para responder a estas exigências, para facilitar aos investidores, nacionais e estrangeiros, a instalação de empresas no país, num ambiente saudável e atrativo.

Neste sentido, vem o diploma supra regular os procedimentos e princípios básicos do emprego do comércio eletrónico, aplicando-se aos contratos por meios eletrónicos, às transações eletrónicas, aos certificados digitais e às entidades de certificação. Com a certificação digital é possível utilizar a Internet como meio de comunicação alternativo para a disponibilização de diversos serviços com uma maior agilidade, facilidade de acesso e substancial redução de custos.

Atualmente, em Cabo Verde o comércio eletrónico já é uma realidade que, no entanto, carece de regulamentação a nível do Direito fiscal, uma vez que a compra *online* faz parte do quotidiano dos cabo-verdianos.

A digitalização da administração tributária Cabo-verdiana é um desafio que até então já reuniu no país especialistas nacionais e internacionais para sessões do trabalho.

A interconexão das Redes Postais e as dimensões tecnológicas e financeiras dos negócios estiveram na base de uma aposta clara na criação de condições técnicas para a desmaterialização dos processos e estímulo ao empreendedorismo ligado ao *e-commerce*, mostrando-se oportuna no quadro das opções estratégicas de interconexão com redes postais à escala mundial. Num rápido envolvimento ao processo junto de parceiros nacionais e internacionais, criaram as condições básicas de recolha, tratamento e distribuição desse tipo de objetos, bem como as bases e os testes necessários para a compra “*online*”, envio e entrega rápida do tráfego recebido.

A adoção da fatura eletrónica constitui um dos desafios do comércio eletrónico, sendo que a desmaterialização da fatura e a correspondente introdução no ordenamento jurídico cabo-verdiano, do princípio de equiparação entre as faturas emitidas em suporte papel e as faturas eletrónicas, aparece como uma condição essencial ao desenvolvimento do comércio eletrónico. Neste sentido, veio o artigo 1º do Decreto-lei nº 42/2006 de 31 de julho estabelecer que o documento eletrónico assim transmitido equivale, para todos os efeitos legais, aos originais das faturas ou documentos equivalentes emitidos em suporte papel, desde que lhe seja aposta uma assinatura digital nos termos do Decreto-Lei n.º 49/2003, de 24 de novembro.

Quanto ao nível da infraestrutura, Cabo Verde já se preparou para enfrentar os desafios do comércio eletrónico, possuindo um *Data Center*, que é uma infraestrutura de alta segurança física e lógica, assegurada pelas mais modernas tecnologias do mercado e foi desenhada para cumprir os mais exigentes requisitos e padrões internacionais, para um desempenho de excelência. Fornece serviços de *Web Hosting*, que oferece armazenamento em disco, nome de domínio, contas de e-mail e largura de banda mensal, dependendo do pacote que se escolher. É ideal para designers de *website*, pequenas empresas e *bloggers*, e *Virtual Server Hosting*, pois oferece mais potência e performance. Com esta opção, um servidor físico é dividido em vários servidores virtuais com quantidade dedicada de espaço de disco, capacidade de processamento e de memória. O *Virtual Server* é ideal para usuários e/ou empresas com tráfego de *website* intenso, em fase de crescimento rápido, ou na necessidade de um sistema mais robusto para lidar com aplicações complexas. Este pacote oferece *Virtual Servers* públicos ou privados

dependendo da necessidade do cliente. E por fim, o *Server Housing* que oferece uma alta gama de bastidores em *rack* (é um suporte metálico destinado a alojar equipamento eletrónico) e servidores em ambiente onde estão disponibilizadas todas as funcionalidades do *Data Center*. A máquina de Alojamento (habitação servidor) permite a instalação, a configuração e o controlo do servidor à sua escolha, beneficiando de todas as instalações. Fornece ainda todos os servidores de *hardware* de infraestrutura e uma série de serviços associados (monitoramento, estatísticas de tráfego, etc)⁶³.

Em matéria legislativa, também contamos com alguns diplomas recém aprovados, tais como, o Decreto-legislativo nº 7/2018 que estabelece o regime jurídico aplicável à regulação, à gestão e ao funcionamento do Sistema de Pagamentos Cabo-verdiano, temos também o Decreto-Legislativo nº 8/2018 que estabelece o regime jurídico que regula a prestação de serviços de pagamento e a emissão, distribuição e reembolso de moeda eletrónica em Cabo Verde pelas entidades legalmente autorizadas, e finalmente o Decreto-Legislativo nº 9/2018, que estabelece o regime jurídico que regula o acesso à atividade das instituições de pagamento e das instituições de moeda eletrónica.

Como anteriormente referido, o desafio do comércio eletrónico fez com que a administração tributaria (AT) Cabo-verdiana comesse a preparar-se para enfrentar a realidade das trocas comerciais no mundo digital, iniciando pela informatização da AT, e realizações de conferências internacionais, permitindo discussões construtivas por forma a enriquecer através da experiência internacional neste domínio.

3. A doutrina sobre a figura do estabelecimento estável ao comércio eletrónico

DALE PINTO defende que a forma como a fonte é definida sob o limite do estabelecimento estável para fins do MC OCDE não é mais válida e deve ser *reconceitualizada* à luz das mudanças trazidas pela globalização e pelos desenvolvimentos relacionados ao comércio eletrónico. O autor fez uma análise a este respeito, apresentando três abordagens possíveis, inspirando-se em vários autores, com vista a substituir a dependência de uma presença física (instalação fixa) ou representativa (agente dependente) a que o estabelecimento estável está sujeito : a *abordagem de erosão*

⁶³ Informações do Núcleo Operacional para a Sociedade de Informação (NOSI), ver o site <https://www.nosi.cv/index.php/pt/servicos1/data-center>

de base, a abordagem de estabelecimento estável virtual e a abordagem de retenção na fonte reembolsável⁶⁴, analisando as vantagens e as desvantagens de cada abordagem.

Quanto à primeira abordagem, o autor sustenta-a na teoria de RICHARD DOERNBERG, como sendo uma "abordagem de retenção de taxa única".

Para DALE PINTO, a abordagem de erosão de base procura evidenciar as duas principais preocupações criadas pelo comércio e que já forem descritas por RICHARD DOERNBERG⁶⁵, em que a primeira se centra na preocupação por parte dos países importadores de comércio eletrónico, pelo facto de perderem alguma base tributável existente e/ou não poderão participar em nenhuma nova base tributária gerada pelas transações do comércio eletrónico. Em segundo lugar, há uma preocupação por parte dos contribuintes e dos governos, pela probabilidade da dupla tributação, devido a inconsistências na aplicação dos princípios tributários do rendimento gerado pelo comércio eletrónico⁶⁶. Segundo o mesmo, a abordagem de erosão de base tem quatro características essenciais que, uma vez tomadas em conjunto, superam as duas preocupações supra.

Assim, segundo o autor, a primeira característica destina-se a operar dentro do regime fiscal internacional existente, incluindo a manutenção do princípio/conceito do estabelecimento estável, e que, ao preservar este conceito/princípio na sua forma atual e ao procurar aplicá-lo às transações comerciais, estas podem permitir que as receitas fiscais sejam transferidas do Estado da fonte para o Estado de residência, se as empresas não residentes operarem no Estado da fonte sem uma presença física.

E, em consequência, enquanto que a abordagem de erosão de base procura manter o princípio do estabelecimento estável, ela procura também modificar a sua aplicação para permitir, aos Estado da fonte e de residência, a base tributável gerada pelas transações de comércio eletrónico. Desta forma, a abordagem procura preservar o princípio do estabelecimento estável de longa data, enquanto que, ao mesmo tempo, faz ajustamentos "para reconhecer as reivindicações do Estado da fonte que estão preocupados com o facto de os princípios da OCDE serem muito pesados para a tributação baseada na residência".

⁶⁴ PINTO, Dale, *The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Threshold*, Bulletin for International Taxation, 2006 (Volume 60), No 7, disponível em <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/Bulletin-for-International-Taxation/collections/bit/pdf/bifd070601.pdf>

⁶⁵ DOERNBERG, Richard L., "Electronic Commerce and International Tax Sharing", 16 *Tax Notes International*, 1998.

⁶⁶ PINTO, Dale, *The Need to ...*pág.27.

Em segundo lugar, pretende-se que o Estado da fonte seja autorizado a reter o imposto a uma taxa única em qualquer pagamento que tenha o efeito de "erodir" a base tributária do Estado.

A terceira característica da abordagem de erosão de base é que a retenção na fonte é destinada a ser credível no Estado de residência, pois, a abordagem é baseada na alocação da base tributária do comércio eletrónico entre o Estado da fonte e o Estado de residência, ao invés de aumentar o nível geral de tributação. Esse recurso é projetado não apenas para obter uma alocação da base tributária entre o Estado da residência e da fonte, mas também para funcionar como um mecanismo para evitar a dupla tributação.

A última característica significativa da abordagem de erosão de base é a inclusão de um mecanismo para permitir que fornecedores de países residentes arquivem em bases líquidas no Estado da fonte. Este recurso é necessário para superar o potencial de carga tributária excessiva, que pode estar associada a um imposto de rendimento bruto sob a proposta, juntamente com as preocupações da dupla tributação.

No que toca à *abordagem de estabelecimento estável virtual*, DALE PINTO diz que ela tem sido defendida pelo LUC HINNEKENS⁶⁷ como sendo uma abordagem política. Segundo PINTO, esta abordagem procura relaxar o princípio de estabelecimento estável, adotando um limiar para a tributação baseada na fonte que é inferior à de um estabelecimento estável tradicional, conseguindo criar “nexo” fiscal no Estado da fonte, mesmo na ausência de um local fixo de negócios, e que o nexo fiscal criado funciona como uma “ficção” de estabelecimento estável, permitindo jurisdição fiscal com base em um estabelecimento estável virtual no Estado da fonte.

Segundo o autor, os escritos do ARVID SKAAR⁶⁸ fornecem um apoio à abordagem de estabelecimento estável virtual proposto pelo HINNEKENS, que procura criar tal ficção na determinação do nexo imposto do Estado da fonte, e que para apoiar este processo, o ARVID SKAAR sugeriu que o Estado da fonte "pode procurar incluir ficções em seus tratados bilaterais para as indústrias onde a alta mobilidade, a impermanência e a falta de localização física são predominantes"⁶⁹.

Finalmente, quanto à última abordagem, a da *retenção na fonte reembolsável*, DALE PINTO identifica-a como sendo uma *abordagem híbrida*, devido à inclusão de elementos

⁶⁷ HINNEKENS, Luc, *Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century*, 1998.

⁶⁸ SKAAR, Arvid A., *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, 1991

⁶⁹ PINTO, Dale, *The Need to Reconceptualize...*, ver também PIRES, Rita Calçada, *tributação Internacional do Rendimento empresarial...* pág. 393 e ss.

das propostas anteriormente referidas e uma alternativa para determinar o nexo tributário no Estado da fonte, portanto, uma terceira proposta defendida por ele em alternativa às duas abordagens.

Segundo o autor, a abordagem de retenção na fonte é projetada para estabelecer uma estrutura jurisdicional para a tributação de transações de comércio eletrónico baseada na fonte, introduzindo um sistema de retenção a ser aplicado pelos Estados da fonte a uma taxa uniforme a todas as transações internacionais de comércio eletrónico geradoras de rendimento retido na fonte, que será reembolsável se o volume total das vendas de uma empresa no Estado da fonte, durante o período relevante (por exemplo, um exercício financeiro), permanecer abaixo de um limite mínimo.

Portanto, afirma-se no âmbito da tributação do comércio eletrónico, a necessidade de o nexo de tributação ser independente de uma presença física, advogando o volume total de vendas, como sendo aquela que mais determina a ligação da atividade no âmbito do comércio eletrónico e o Estado da fonte.

Assim, para fundamentar a sua proposta, o autor afirma que todas as transações internacionais envolvendo bens ou serviços que são fornecidos eletronicamente (por exemplo, *software* de computador) ou comprados por meios eletrónicos (por exemplo, flores compradas pela Internet) seriam tratados como "retenção na fonte", então sujeitos a uma taxa uniforme de retenção na fonte, independentemente da categoria de rendimento envolvida. A única exceção aponta que a retenção seria em relação aos rendimentos passivos, isto é, os dividendos e os juros, que vão continuar a ser tratados de acordo com as regras de tributação internacional.

Segundo o autor, há retenção na fonte, porque a mesma se aplica sobre o rendimento bruto e o vendedor não fica sujeito ao imposto no Estado da fonte se no final do período financeiro considerado como relevante, o volume bruto das vendas no território for abaixo do limite mínimo, mas há uma necessidade de registar um retorno para o reembolso dos valores retidos. Mas, se por outro lado, o volume bruto das vendas no território for superior ao limite mínimo, o vendedor estaria sujeito à tributação no país da fonte e os valores retidos geralmente não seriam reembolsados.

IV. CONSEQUÊNCIAS TRIBUTÁRIAS DECORRENTES DA EXISTÊNCIA DO ESTABELECIMENTO ESTÁVEL EM CABO VERDE

1. A legitimidade e o poder de tributar dos Estados

Não se pode falar das consequências tributárias sem que num primeiro ponto se regulamentem as normas de repartição do poder tributário dos Estados, consequência da mobilidade dos cidadãos e das empresas, da liberdade de se fixarem num outro espaço geográfico, do livre acesso ao mercado e da liberdade de escolha da forma de investimento.

A existência do estabelecimento estável legitima o exercício dos poderes tributários dos Estados com o fundamento no poder de soberania.

Da mesma forma que o Estado tem como elementos constitutivos, a população e o território, a soberania, por sua vez, distingue-se numa *soberania pessoal* e numa *soberania territorial*. Quanto à primeira, ela traduz-se no poder de legislar sobre as pessoas que, pela nacionalidade, se integram no Estado, seja qual for o território em que se encontrem, e a segunda se traduz no poder do Estado de legislar sobre pessoas, coisas ou fatos, que se localizam no seu território⁷⁰.

Em virtude destas duas modalidades da soberania, é reconhecido aos Estados, através do Direito Internacional Público, o poder de tributar com uma certa limitação, ou seja, os Estados só podem tributar até aos limites onde ela se estende, da mesma forma, são lhes recusados tais poderes na medida em que essa limitação seja ultrapassada, pois é conferido ao Estado tributar um estrangeiro em função da conexão com o seu território.

Assim, é entendido que a soberania tributária é uma manifestação específica da soberania do Estado, permitindo-lhe criar e implementar a sua política fiscal, exercer os seus poderes tributários nas situações internas bem como nas situações externas, desde que haja elementos de conexão relevantes com o seu Estado.

⁷⁰ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina, 2017, p. 14, in JULIO A. Barberis, *El territorio del Estado y la soberanía territorial*, Buenos Aires, 2003, p.28 e ss; GUILHERMO A. Teijeiro, *Aplicación de las normas tributarias en el espacio*, in HORACIO A. GARCÍA Belsunce (org.), *Tratado de tributación: Derecho Tributario*, tomo I, vol I, Buenos Aires, 2003, P. 711 e ss. (724); ID., *Estudios sobre la aplicación espacial de la ley tributaria: la jurisdicción tributaria en el contexto internacional y las potestades tributarias en el orden provincial y municipal*, Buenos Aires, 2002, p.9 e ss., p. 25 e ss.

Nesta linha importa abordar dois aspetos que, apesar de complementares, são distintos: o âmbito de incidência e o âmbito de eficácia das leis tributárias no quadro da soberania territorial. No que toca ao âmbito da incidência, ela prende-se com a delimitação do poder legislativo do Estado em matéria fiscal, isto é, com a possibilidade da legislação fiscal de um determinado Estado contemplar na sua previsão pessoas, coisas e factos localizados no território de outro Estado, e quanto ao âmbito da eficácia, ela prende-se com a suscetibilidade de aplicação coativa das normas fiscais de um Estado no território de outro Estado⁷¹.

A determinação de pessoas, factos ou coisas que se devem considerar localizados num determinado território, faz-se através da determinação dos seus respetivos elementos de conexão. A este propósito, importa saber quais são os elementos de conexão considerados relevantes para que um Estado possa fundamentar o seu poder de tributar em situações tributárias internacionais e qual a liberdade da lei interna para traçar os contornos de cada um dos elementos de conexão.

Vários são os elementos de conexão que podem atribuir aos Estados o poder de tributar nas situações de Direito Fiscal Internacional, mas importa aqui destacar os mais relevantes para estas situações, que deveriam ter uma relação com os elementos que constituem esse Estado, baseando-se nos aspetos determinantes da soberania. A soberania tributária, enquanto manifestação específica da soberania estadual, possibilita identificar elementos de conexão das situações tributárias internacionais, respetivamente, *a fonte do rendimento* e *a residência do titular do rendimento*, traduzidos em dois grandes princípios de extrema importância, considerados por muitos como sendo os princípios base da construção de um sistema fiscal internacional, quais sejam, o ***princípio da fonte*** (*source principle*) e o ***princípio da residência*** (*residence principle*), também conhecido no DFI como o ***princípio de tributação na fonte*** e o ***princípio de tributação na residência***⁷².

A determinação do lugar da realização fiscal de um rendimento não tem sido fácil, como se constata em relação à residência. A este propósito, a fonte poderá ser entendida de duas formas, a saber, a *fonte de produção* ou em sentido económico e a *fonte de pagamento* ou em sentido financeiro. Quanto à primeira, ela localiza-se no território do Estado onde são

⁷¹ CATARINO, João Ricardo, GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord), *Lições de Fiscalidade volume II – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*, Almedina, 2015, p. 206.

⁷² Termo utilizado por vários estudiosos de Direito Fiscal Internacional, dentre os quais destaca-se, Alberto XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina, 2017, p.226-230.

utilizados os fatores de produção, isto é, o local onde se situa o “capital”. Quanto à segunda, ela localiza-se no território do Estado onde é obtida a disponibilidade do rendimento e onde é realizada a despesa que àquela corresponde⁷³.

O que se tem verificado é que o país da fonte é naturalmente o país menos desenvolvido, o país importador de capitais e que o país da residência é o país exportador de capitais, como é o caso dos países industrializados. Daí resulta o entendimento de que o estado da fonte tem o direito de tributar os rendimentos ali produzidos naturalmente, pela existência de uma forte conexão entre o Estado e o rendimento que ali se obtém.

O que se tem verificado nos sistemas fiscais modernos é que os países estabelecem uma obrigação ilimitada quando adotam o elemento de conexão-residência, de forma que tributam os seus residentes para além da fronteira - tributação ilimitada -, ao estabelecer no seu próprio Direito interno, em que os residentes são tributados pela totalidade dos rendimentos, com inclusão dos rendimentos obtidos fora do território, resultando no conhecido **princípio da universalidade** (word-wide-income)⁷⁴. No entanto, podem-se encontrar ainda Estados em que, por opção de política fiscal, a tributação dos seus residentes é limitada no seu território, mostrando assim que o princípio da residência não anda necessariamente associado ao princípio da universalidade⁷⁵, ao contrário do **princípio da territorialidade** em que os sistemas fiscais estabelecem uma tributação limitada para os não residentes, tributando apenas os rendimentos gerados pelas fontes localizadas no seu território. Este princípio pela sua natureza, encontra-se intimamente ligado ao princípio da fonte, uma vez que o Estado da fonte não pode estender o âmbito espacial das suas leis aos rendimentos auferidos no estrangeiro por pessoas que não têm a residência no seu território.

⁷³ Ver, Paula Rosado PEREIRA, *Repartição do poder de tributar nas convenções sobre Dupla Tributação*, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor PAULO DE PITTA CUNHA, Almedina, 2010.

⁷⁴ A origem deste princípio baseia-se praticamente na adoção do elemento de conexão-residência, ao estabelecer uma obrigação tributária ilimitada dos residentes. Segundo RUI DUARTE MORAIS, *Imputação dos Lucros de Sociedades não Residentes Sujeitas a Um Regime Fiscal Privilegiado*, Coimbra Editora, 2005, pg.142, “os impostos serão a contrapartida do uso de tais bens e serviços, o qual sempre acontecerá independentemente de o residente possuir ou não património ou rendimentos oriundos desse Estado. A tributação pelo país da residência encontra, pois, justificação no princípio do benefício, nos serviços prestados pelo Estado em causa ao contribuinte, ainda que tais serviços não estejam diretamente conexados com a obtenção do rendimento”.

⁷⁵ Cabo Verde até 2014 por opção política não tributava os rendimentos obtidos fora do território pelos seus residentes, logo, o princípio da universalidade não se aplicava aos residentes em Cabo Verde, e a tributação dos mesmos era limitada, incidindo somente nos rendimentos obtidos no território Cabo-Verdiano. Ainda encontramos países que continuam com essa prática. A este propósito, ver ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina, 2017, págs. 231- 232.

O Direito Cabo-verdiano confirma, por sua vez, a tese levada a cabo por diversos países, no que tange ao princípio da residência, na medida em que consagra tanto no CIRPS como no CIRPC a integralidade da obrigação fiscal dos sujeitos passivos residentes, ao estipular que “os sujeitos passivos residentes no território nacional ficam sujeitos a IRPS⁷⁶ (IRPC, no caso das pessoas coletivas⁷⁷) relativamente à totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território” e, quanto ao princípio da fonte, o CIRPS e o CIRPC asseguram também a tributação parcial, isto é, com uma limitação, ao estipular a sujeição ao imposto dos sujeitos passivos não residentes apenas aos rendimentos obtidos no território nacional.

Ao fazer um estudo exaustivo do Direito Fiscal Cabo-verdiano, constatamos que a fonte poderá desdobrar-se em três vertentes: a fonte física, que se obtém através da localização do imóvel⁷⁸, a fonte financeira obtida através do local da entidade pagadora, e ainda, o local do exercício da atividade, isto é, o estabelecimento estável. Portanto, se a fonte destes rendimentos se localizar em Cabo Verde, podemos dizer que a tributação desses rendimentos poderá ocorrer também em Cabo Verde.

2. Normas de incidência territorial

No âmbito da reforma profunda na tributação dos rendimentos das empresas que se introduziu em Cabo Verde, o IRPC trouxe também novidades quanto à norma de incidência que na legislação fiscal anterior não constava, fruto da internacionalização e da globalização da economia Cabo-verdiana.

Portanto, houve a necessidade de adaptar as regras tributárias de algumas recomendações e princípios fiscais, principalmente o princípio da tributação mundial (*word-wide-income*), o qual se impõe aos residentes. Esta profunda reforma veio também. Sobretudo, esclarecer e simplificar as regras fiscais de tributação dos não residentes em Cabo Verde.

⁷⁶ Cfr. art. 20º CIRPS Cabo-verdiano

⁷⁷ Cfr. art. 6º CIRPC Cabo-verdiano

⁷⁸ O artigo 7º nº 1 ali. b) estabelece que são considerados, obtidos em território nacional, os rendimentos relativos a imóveis situados em território nacional.

Assim sendo, o IRPC incide sobre os rendimentos dos respetivos sujeitos, provenientes de atos lícitos ou ilícitos, obtidos nos termos do Código do IRPC a qualquer título, no período de tributação⁷⁹.

O artigo 4º, intitulado *incidência objetiva*, delimita desde logo a incidência real consoante o sujeito passivo, seja ela residente ou não residente, com ou sem estabelecimento estável no País. No que toca aos residentes e aos não residentes com estabelecimento estável em Cabo Verde, é feita uma breve distinção entre os que exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial, agrícola ou piscatória (estas atividades são definidas pelo artigo 5º nº 1 do CIRPC, como sendo atividades de carácter empresarial) e os demais.

Nesta matéria, o legislador assinalou como elemento de conexão simultâneo a residência em Cabo Verde, enquanto elemento subjetivo, e a Fonte de rendimentos em Cabo Verde obtidos através de localização de bens, prestação de serviços e ganhos patrimoniais localizados no território nacional, como sendo o elemento objetivo de conexão⁸⁰.

No que toca ao primeiro elemento, a residência em Cabo Verde, o IRPC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os rendimentos obtidos fora do território Cabo-verdiano, isto é, a tributação de base mundial (*world wide taxation*) que, como anteriormente dito, foi uma das novidades da atual reforma fiscal Cabo-verdiana⁸¹, portanto, aqui temos a presença da obrigação tributária ilimitada, enquanto que no segundo elemento (elemento objetivo - fonte), a obrigação tributária é limitada, em que a incidência ao IRPC é apenas sobre os rendimentos obtidos em território Nacional.

3. Rendimentos obtidos em Território Cabo-Verdiano

Como foi explanado anteriormente, os sujeitos passivos não residentes ficam sujeitos a IRPC apenas relativamente aos rendimentos obtidos no território Cabo-verdiano, pelo que importa, pois, relatar quais os elementos considerados obtidos em território nacional.

⁷⁹ Ver art. 1º do IRPC

⁸⁰ Ver artigo 6º do IRPC, e Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina, 2017, p.226.

⁸¹ O Estado Cabo-verdiano passou então a adotar o mesmo princípio utilizado pela maioria dos países, tributando os rendimentos dos seus residentes mesmo que não se encontrem no território nacional.

Logo, conforme estipula o artigo 7º do CIRPC, consideram-se obtidos em território nacional, os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado e bem assim os que, não se encontrando nessas condições, a seguir se indicam:

- a) Rendimentos provenientes da prestação de serviços para clientes em território nacional, de natureza idêntica ou semelhante às realizadas através de um estabelecimento estável localizado no território nacional;
- b) Rendimentos relativos a imóveis situados em território nacional, ou a partes sociais numa entidade cujo ativo seja constituído direta ou indiretamente em mais de 50% (cinquenta por cento) por bens imóveis situados neste território, incluído os ganhos resultantes da sua transmissão onerosa;
- c) Ganhos resultantes da transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades com sede ou direção efetiva em território nacional, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 81.º deste Código, seja considerado como mais-valia, ou de outros valores mobiliários emitidos por entidades que aí tenham sede ou direção efetiva;
- d) Ganhos resultantes da transmissão onerosa de partes representativas do capital ou de outros valores mobiliários por entidades que não se encontrem nas condições referidas na alínea anterior, quando o pagamento dos respetivos rendimentos seja imputável a estabelecimento estável situado no mesmo território;
- e) Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico, relativamente a bens utilizados em território nacional;
- f) Rendimentos derivados do exercício em território nacional da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas.

O mesmo artigo estipula, no seu nº 2, que ainda são considerados obtidos em território nacional, um conjunto de rendimentos cujo devedor ou pagador tenha residência em território nacional ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado, a saber:

- a) Rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial, incluindo os relativos a direitos de utilização sobre *software* e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial, agrícola, piscatório ou científico;

- b) Rendimentos de aplicação de capitais;
- c) Remunerações auferidas na qualidade de membros de órgãos estatutários de pessoas coletivas e outras entidades;
- d) Prémios de jogos de diversão social, nomeadamente lotarias, rifas e apostas mútuas, bem como as importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios e outros jogos regulamentados;
- e) Rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos;
- f) Rendimentos relativos a serviços administrativos, de apoio à gestão ou de natureza técnica, nomeadamente, estudos, elaboração de projetos, apoio técnico à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio;
- g) Rendimentos derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território nacional;
- h) Rendimentos provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados.

Portanto, ficou aqui demonstrado um leque de rendimentos que são considerados pelo IRPC obtidos em Cabo Verde e, da mesma forma, afigurou-se necessário delimitar a dimensão dos rendimentos considerados obtidos em território Cabo-verdiano, ao estabelecer no seu nº 3 que “não se consideram obtidos em território nacional os rendimentos acima enumerados quando os mesmos constituam encargos do estabelecimento estável situado fora do território Cabo-verdiano relativo à atividade exercida por seu intermedio e, bem assim, quando não se verificarem essas condições, os rendimentos referidos na alínea g) do número 2, quando os serviços de que deriva, sendo realizados integralmente fora do território nacional, não respeitem a bens situados nesse território”.

4. Determinação do Lucro Tributável do estabelecimento estável em Cabo Verde

Constitui dever do cidadão para com a Nação e a comunidade, pagar as contribuições e impostos estabelecidos nos termos da lei.

Resulta do princípio constitucional, plasmado no artigo 93º nº 1 da Constituição da República de Cabo Verde (CRCV) que “*o sistema fiscal é estruturado com vista a satisfazer as necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas, realizar os objetivos da política económica e social do Estado e garantir uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza*”.

Durante algum tempo, defendeu-se que a melhor forma de conseguir tributar um qualquer sujeito é através do *rendimento*, pois, é basicamente aquele momento em que o sujeito tem a sensação de enriquecimento, ou seja, é quando ele sente um fluxo de rendimento na sua esfera patrimonial e, de certa forma, não se importa muito de contribuir.

Resulta assim o conceito do rendimento-acrécimo, que se traduz na diferença patrimonial de um determinado período de tempo, dando origem à obrigação contributiva do sujeito. Este conceito está intimamente ligado à vertente da igualdade porque é neste rendimento-acrécimo que se vai consubstanciar a capacidade contributiva.

A capacidade contributiva do sujeito tem a ver com o acréscimo patrimonial, com a variação do património líquido ou com as variações líquidas. Por seu lado, as variações líquidas nas sociedades têm a ver com o lucro. Portanto, o princípio da capacidade contributiva é um afloramento do princípio da igualdade, mas, no ramo do direito fiscal, como forma de garantir que a igualdade de tratamento dos vários cidadãos não se reconduza meramente ao facto de todos estarem sujeitos ao pagamento dos impostos, mas também ao facto de o esforço com o financiamento do Estado ser repartido por cada um deles de forma justa, de modo a que os sacrifícios feitos pelos vários cidadãos, com vista a esse financiamento, sejam materialmente iguais⁸². Isto é, segundo NABAIS, o princípio da capacidade contributiva não carece de um preceito constitucional específico, sendo que “*a priori*” ele tem na sua essência o princípio da igualdade estipulada no artigo 24º da CRCV. Para este autor, no que tange aos impostos, a adequação deste princípio determina que o que é igual seja tributado igualmente e o que é desigual seja tributado desigualmente na medida dessa desigualdade. No nosso Direito interno, o princípio da capacidade contributiva encontra-se plasmada na Lei Geral Tributária, concretamente no artigo 2º número 2, que refere o seguinte “*os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património*”. Fazendo uma leitura do artigo, podemos dizer que a

⁸² NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 6ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 149 e ss.

obrigação fiscal pode assentar-se em impostos sobre o rendimento, sobre consumo e sobre o património⁸³.

Assim, conforme o conceito atual de rendimento, na perspectiva de Schanz-Haig-Simons, o conceito de lucro baseia-se na designada teoria do incremento patrimonial⁸⁴.

O artigo 7º nº1 do MC OCDE dispõe que, se uma empresa de um Estado Contratante exercer as suas atividades no outro Estado Contratante, através de um estabelecimento estável aí situado, os lucros imputáveis ao estabelecimento estável em conformidade com o disposto no número 2 podem ser tributados nesse outro Estado, ou seja, no Estado onde o estabelecimento estável se encontra. Esta disposição afasta a competência primária exclusiva de tributação no Estado da residência prevista pela 1ª parte do artigo 7º e complementa o artigo 5º do MC OCDE, uma vez que este último por si só não atribui a esse outro Estado o poder de tributar. O artigo 7º não afeta a aplicação de outros artigos da convenção que preveem regras especiais para certas categorias de lucros, ou ainda para categorias de rendimento suscetíveis de constituir lucros empresariais⁸⁵.

Como anteriormente esclarecido, os não residentes que disponham em Cabo Verde de estabelecimento estável, ao qual sejam imputáveis rendimentos, são tributados em relação a esses rendimentos. Estes são considerados complexiva ou sinteticamente, com submissão ao regime do lucro da empresa e apurado com as mesmas regras de determinação do lucro das pessoas coletivas residentes em Cabo Verde, ou seja, os estabelecimentos estáveis são tributados como se de uma empresa independente se tratasse.

Daí resultam dois princípios importantes, a saber, o *princípio da tributação independente* consagrado no artigo 4º nº 2 alínea a) do CIRPC, *ao estabelecer que, o IRPC dos não residentes incide sobre o lucro imputável ao estabelecimento estável situado em território*

⁸³ É de realçar que a base tributável difere consoante tipo de impostos, pois não se verifica uma uniformização da capacidade contributiva. No que tange ao imposto sobre o património e sobre o rendimento, a tributação é efetivada de acordo com a capacidade contributiva real e individual, enquanto que nos impostos sobre o consumo o imposto é repercutido no preço dos bens/produtos ou ainda sobre serviços adquiridos, mostrando desde logo uma abordagem e tratamento diferenciado do imposto sobre o rendimento e sobre o consumo.

⁸⁴ O modelo Schanz-Haig-Simons é um nome atribuído pelos três autores que formulou na teoria económica o conceito moderno de rendimento, a saber, o economista germânico GEORG VON SCHANZ e os dois americanos ROBERT M. HAIG e HENRY C. SIMMONS, sobre este modelo. Gustavo Lopes Courinha, *Estudos de Direito Fiscal Internacional*, Almedina, Coimbra, 2015, cit. 364, vd. KEVIN HOLMES, *The Concept of income – a multi-disciplinary analysis*, IBDF, Amsterdam, 2001, pp.55 – 74.

⁸⁵ Ver comentário ao art. 7º do MC OCDE, §10

nacional, no tocante às entidades que o possuam, e o *princípio instrumental do método direto ou da contabilidade organizada* que resulta do artigo 62º do CIRPC, que estabelece que “*o lucro tributável imputável a estabelecimento estável de entidade não residente é determinado por aplicação do regime de contabilidade organizada*”, isto é, os sujeitos passivos que desenvolvam as suas atividades em Cabo Verde através de estabelecimento estável ficam enquadrados no regime de contabilidade organizada.

O artigo 4º nº 2, já referido, entra em linha com o princípio da “*força de atração limitada*” estabelecida no nº 4 do mesmo artigo, de acordo com o qual são atraídos para o estabelecimento estável *os rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio e, bem assim, os rendimentos relativos a vendas em território nacional de bens idênticos ou semelhantes aos vendidos através de estabelecimento estável localizado em território nacional*. Isto é, este princípio prevê na sua essência uma das principais consequências no que tange ao tratamento fiscal dos rendimentos produzidos por uma empresa que desenvolve as suas atividades através de um estabelecimento estável⁸⁶.

Da redação ao artigo supra, podemos dizer que a primeira parte desta norma consagra o princípio da *conexão efetiva*, ao imputar ao estabelecimento estável os lucros obtidos “por seu intermédio”, enquanto que a segunda parte da norma consagra o princípio da *força atrativa* do estabelecimento estável, no que tange aos restantes rendimentos obtidos em território Cabo-verdiano realizado através desse estabelecimento estável.

No entanto, o artigo 7º do MC OCDE prevê, por sua vez, a regra geral do tratamento dessas atividades dos estabelecimentos estáveis, por isso conhecido como sendo uma consequência do artigo 5º do MC OCDE. Como anteriormente elucidado, a única forma de tributar os lucros de uma empresa de um Estado contratante que desenvolve as suas atividades num outro Estado Contratante é se essas atividades forem desenvolvidas por intermédio de um estabelecimento estável. Logo, afirma-se desde já, através deste instrumento, que uma empresa só pode ser tributada num outro Estado Contratante se aí possuir um estabelecimento estável.

⁸⁶ CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.), *Lições de Fiscalidade*, vol.I – *Princípios Gerais de Fiscalidade Interna*, pg. 287, 5ª edição, 2017, Almedina, e artigo 4º nº 4 do CIRPC.

4.1. A contabilidade separada (organizada) enquanto regime para determinação do lucro imputável do estabelecimento estável

Nos termos do CIRPC, a determinação do lucro tributável é por regra aplicável aos sujeitos passivos residentes que exerçam, a título principal, atividade comercial, industrial, agrícola ou piscatória. A importância atribuída a estas entidades é visível no IRPC devido à quantidade de artigos destinados ao tratamento dos mesmos. Portanto, dispõe o artigo 22º do CIRPC que “o lucro tributável dos sujeitos passivos referidos na ali.) do nº 1 do art.4º, isto é, os residentes que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial, agrícola ou piscatória, enquadrados no regime de contabilidade organizada, *é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinadas com base na contabilidade e eventualmente corrigido nos termos deste (daquele) código*”.

Quanto ao lucro tributável imputável a estabelecimento estável de entidade não residente, nos termos do artigo 62º nº 1 do CIRPC, é determinado por aplicação do regime de contabilidade organizada previsto no capítulo III do título I do CIRPC, com as necessárias adaptações.

Considera-se, assim, que a contabilidade tem um papel primordial para a determinação do lucro dessas entidades, pois ela reflete todas as operações realizadas pelo sujeito passivo⁸⁷. Resulta, ainda, do artigo 104º nº 1 do CIRPC que “os sujeitos passivos enquadrados no regime de contabilidade organizada e que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial, agrícola ou piscatória, *bem como os não residentes com estabelecimento estável em território nacional*, são obrigados a dispor de contabilidade organizada, nos termos da lei comercial e fiscal que, além dos requisitos indicados no número 2 do artigo 22º do CIRPC⁸⁸, permita o controlo do lucro tributável. Assim sendo, a contabilidade organizada é o ponto de partida para a determinação do lucro imputável ao estabelecimento estável⁸⁹.

⁸⁷ Ver art. 22º nº2 ali.b) do CIRPC. J.L. Saldanha Sanches, *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação: autoavaliação e avaliação administrativa*, 2º ed. - Lisboa: Lex, 2000.

⁸⁸ Ver art. 22º nº 2 do CIRPC

⁸⁹ NEVES, António; SILVA, Anabela; LOBO, Carlos; PAIVA, Pedro, *O Novo IRC*, Almedina, Coimbra, 2013, pg.53

Em consequência, nos termos do artigo 21º nº 3 do CIRPC, “*a matéria coletável dos sujeitos passivos não residentes com estabelecimento em território nacional, enquadrados no regime de contabilidade organizada, obtém-se pela dedução ao lucro tributável imputável a esse estabelecimento, determinado nos termos do artigo 62º, dos montantes correspondente a: a) Prejuízos fiscais imputáveis a esse estabelecimento estável, nos termos do artigo 59º, com as necessárias adaptações, bem como os anteriores à cessação de atividade por virtude de deixarem de situar-se em território nacional a sede e a direção efetiva, na medida em que correspondam aos elementos patrimoniais afetos e desde que seja obtida a autorização do Director Nacional das Receitas do Estado mediante requerimento dos interessados entregue até ao fim do mês seguinte ao da data da cessação de atividade, em que se demonstre aquela correspondência; b) Benefícios fiscais que consistam em deduções ao lucro tributável*”⁹⁰.

Sendo o lucro tributável aferido pela contabilidade do sujeito passivo, esta por sua vez deverá cumprir alguns requisitos estabelecidos pelas alíneas a) a c) do nº 2 do artigo 22º, a saber:

- a) estar organizada de acordo com o sistema de normalização contabilística e relato financeiro e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade, sem prejuízo da observância das disposições (naquele) Código⁹¹;
- b) refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo; e
- c) estar organizada de modo a que o resultado das atividades de natureza comercial, industrial, agrícola, piscatória e de serviços sujeitas ao regime geral (daquele) código, possa claramente distinguir-se dos resultados das restantes atividades.

Segundo Saldanha Sanches, o imposto será determinado não apenas com base na declaração do sujeito passivo, mas também com base num conjunto de elementos de prova por este recolhido e que constituem a sua escrituração comercial (documentos que justificam os lançamentos contabilísticos)⁹².

⁹⁰ Cfr. art. 21º nº 3 ali.a) e b) do CIRPC

⁹¹ O Decreto-Lei nº 5/2008 de 4 de fevereiro que aprova o Sistema de Normalização Contabilística e Relato Financeiro (SNCRF) atribui às entidades, cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado, o poder de opção de elaborar as suas contas consolidadas em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade. O SNCRF revogou o Plano Nacional de Contabilidade (PNC) aprovado pelo Decreto nº 4/84, de 30 de janeiro. Portanto, a opção dessas entidades em adotar as Normas Internacionais de Contabilidade deve ser mantida por um período mínimo de 3 exercícios, conforme as disposições do artigo 3º nº 1 e 2 do Decreto-lei supra.

⁹² SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual do Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág. 372

Portando, em conformidade com o artigo 104º nº 3 do CIRPC, todas as operações realizadas pelo sujeito passivo devem estar refletidas na contabilidade, devendo todos os lançamentos estar apoiados em documentos justificativos⁹³, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário, a não ser nos casos de transações de pequeno valor, pagas em numerário e, em outros casos, semelhantes excecionados por portaria.

É de realçar que as regras impostas pelo legislador fiscal para tributar as empresas com base na sua contabilidade, permitem, de uma certa forma, evitar condutas abusivas que possam surgir e simplificam o trabalho da administração fiscal, no âmbito do controlo das empresas.

4.2. O estabelecimento estável: uma entidade distinta e separada

O estabelecimento estável é uma entidade sem personalidade jurídica, em que o seu património é uma mera extensão de uma empresa residente numa outra linha da fronteira, que naturalmente é um residente de um outro Estado. Assim, o estabelecimento estável é um património autónomo na ótica do Direito Comercial e do Direito Fiscal⁹⁴.

O princípio da entidade distinta e separada na sua aplicação permite algumas abordagens, tanto a nível funcional quanto a nível territorial, uma diferente da outra.

Na primeira abordagem (funcional), o estabelecimento estável é parte de uma empresa que desenvolve várias atividades e, por consequência, desempenha diversas funções. Assim sendo, o resultado financeiro e económico (ativo e passivo) do estabelecimento estável devem ser afetos à parte da empresa que os utiliza e a atribuição de lucros deve ser feita em função dessa afetação.

Na linha da abordagem funcional legalística, que se traduz para efeitos fiscais e jurídicos na consideração do E.E como sendo parte de uma entidade vasta, apesar de existir uma contabilidade separada, não podendo haver acordos nem presunção de acordos entre as partes da empresa para efeitos da imputação do lucro do estabelecimento estável. Esta abordagem funcional legalística é vista numa vertente restrita e numa vertente lata, sendo

⁹³ Quando à contabilidade, esta é organizada de acordo com as regras contabilísticas e fiscais aplicáveis. A contabilidade do sujeito passivo goza por sua vez da presunção de veracidade, conforme as disposições do artigo 109º do Código Geral Tributário Cabo-verdiano.

⁹⁴ Alberto Xavier, “*As Sucursais Estrangeiras do Direito Brasileiro: aspetos tributários e cambiais*”, in Estudos, Centro de Estudos Fiscais – Comemoração do XX aniversário, Lisboa, 1983, págs. 9-42.

a primeira com recurso ao *princípio da plena concorrência* também conhecido como *arms length principle*⁹⁵, quando as atividades internas forem idênticas ou similares às prestadas ou recebidas de terceiros. Na segunda vertente, isto é, na abordagem funcional legalística lata, todas as transações internas devem ser remuneradas ao valor do mercado e as partes de uma empresa devem ser remuneradas pela função desempenhada dentro da empresa⁹⁶.

Quanto à segunda abordagem (territorial), o estabelecimento estável é tratado como se uma entidade separada fosse, em que os resultados financeiros e económicos são afetos a este, em virtude do princípio da entidade distinta e separada. Logo, há uma separação com o resto da empresa, não havendo qualquer relação com os sócios, segundo uma abordagem territorial lata. No âmbito da abordagem territorial restrita, o estabelecimento estável é tratado como uma subsidiária.

Quanto ao enquadramento do estabelecimento estável enquanto uma “entidade distinta e separada”, o nosso direito interno não contém expressamente qualquer norma que o qualifica como tal. No entanto, o artigo 65º do IRPC submete às regras dos preços de transferência “*as operações comerciais, incluindo, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRPC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticas aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis*”. Logo, são impostas ao estabelecimento estável as obrigações de documentações previstas nos artigos 98º nº 1 alínea c) e 103º do CIRPC.

É de realçar que o regime de preço de transferência tem como elemento central o princípio de plena concorrência, por se entender que a sua adoção permite alcançar uma paridade no tratamento fiscal entre as empresas integradas em grupos internacionais e empresas

⁹⁵ A expressão *arm's length principle* significa, no direito fiscal internacional, a condição ou o facto de as partes numa transação serem independentes e estarem em pé de igualdade, sendo conhecido como o “princípio da plena concorrência”, de acordo com MANUELA DURO TEIXEIRA, *A Determinação do Lucro Tributável dos Estabelecimentos Estáveis de não Residentes*, Almedina Coimbra, 2007, pag.36, nota de rodapé 70.

⁹⁶ TEIXEIRA, Manuela Duro, *A Determinação do Lucro Tributável dos Estabelecimentos Estáveis de não Residentes*, Almedina Coimbra, 2007, pag.38-39, in Irene J.J. Buggers, “The OECD Report ‘Attribution of Income to Permanent Establishments’: a Commentary”, *Bulletin for International Bureau of Fiscal Documentation*, (Março de 1995), pg.138, e *Commentary on ARTICLE 7 OF THE oecd Model Treaty: Allocation of profits to a Permanent Establishment*.

independentes, procurando ainda neutralizar certas práticas potenciais de evasão fiscal e assegurar a consequente proteção da base tributável.

No contexto das regras do preço de transferência, aplicáveis às relações supra citadas, ou seja, nas relações entre um estabelecimento estável e a sede ou mesmo outras partes da empresa, as entidades relacionadas podem celebrar acordos de partilha de custos quando duas ou mais entidades acordam em repartir custos e os riscos de produzir, desenvolver ou adquirir quaisquer bens, direitos ou serviços, de acordo com o critério da proporção das vantagens ou benefícios que cada uma das partes espera vir a obter da sua participação no acordo, nomeadamente o direito de utilizar os resultados alcançados em projetos de investigação e desenvolvimento sem o pagamento de qualquer contraprestação adicional⁹⁷. Logo, há uma exigência em detrimento deste acordo de partilha de custo, que se traduz na existência de uma relação de equivalência entre o valor da contribuição imposta a cada uma das partes no acordo e o valor da contribuição que seria imposta ou aceite por uma entidade independente em condições comparáveis, conforme dispõe o número 2 do artigo 12º da Portaria nº 75/2015 de 31 de dezembro.

A mesma portaria prevê também, no contexto dessas regras, o acordo entre entidades relacionadas à prestação de serviços intragrupo, a qual ocorre quando uma entidade membro do grupo disponibiliza ou realiza para os outros membros do mesmo um amplo conjunto de atividades, designadamente de natureza administrativa, técnica, financeira ou comercial. Assim, como no acordo de partilha de custo supra, há também uma exigência em que a atividade prestada deve constituir um serviço com valor económico que justifique, para o membro do grupo que dele é destinatário, o pagamento de um preço ou a assunção de um encargo que este estaria disposto a pagar ou a assumir em relação a uma entidade independente ou, bem assim, a realização de uma atividade a executar para si próprio⁹⁸.

Portanto, há uma partilha de custo de acordo com os benefícios de cada entidade e quanto ao acordo da prestação de serviço, haverá que determinar o preço de transferência, pelo que haverá um custo adicional.

⁹⁷ Conforme as disposições do artigo 12º nº 1 da Portaria nº 75/2015 de 31 de dezembro que regula a aplicação das regras sobre Preços de Transferência.

⁹⁸ Artigo 13º nº 1 e da Portaria nº 75/2015 de 31 de dezembro que regula a aplicação das regras sobre Preços de Transferência

Quanto às relações especiais a que se refere o artigo 65º do CIRPC, dispõe o artigo 66º do mesmo diploma que se considera que existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra⁹⁹.

4.3. A relação entre o estabelecimento estável e a sede

A autonomia atribuída ao estabelecimento estável, em virtude do princípio da tributação independente e da contabilidade separada, faz com que o estabelecimento estável seja tratado como se de uma pessoa jurídica distinta fosse incluindo nas suas relações com a sede. A este efeito, as transferências de lucros por eles obtidos seriam equiparadas a uma real distribuição de lucros, com características próprias, com sujeição a retenção na fonte, idênticas às que resultam das relações entre afiliadas e empresas-mãe¹⁰⁰.

O problema de relações internas entre o estabelecimento estável e a sede é muito complexo, sendo que a prevalência ao princípio da unidade da pessoa coletiva, na sua essência, não permite verdadeiras relações jurídicas, não podendo haver negócios consigo mesmo. Assim, os lucros do estabelecimento estável são considerados como sendo percebidos diretamente pela sede, localizada no estrangeiro, sujeitos a uma tributação única, como se pessoas residentes fossem.

A legislação nacional não prevê expressamente uma norma que permite enquadrar a relação entre o estabelecimento estável e a sede, limitando-se, portanto, apenas à sujeição das operações realizadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade e às regras dos preços de transferência conforme anteriormente explanado.

Várias são as questões que podem ser levantadas no âmbito dessas relações internas, principalmente nos casos em que se deve saber a quem devem ser imputadas operações nas quais são utilizados recursos ou que geram gastos.

Dada a especificidade dessas entidades, resulta do artigo 62º nº 2 do CIRPC que podem ser deduzidos, como gastos para a determinação do lucro tributável, os encargos gerais da administração que sejam imputáveis ao estabelecimento estável, condicionados a critérios aceites e considerados razoáveis pela Direção-Geral de Contribuição e Impostos,

⁹⁹ Ver artigo 66º do IRPC

¹⁰⁰ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina, 2017, pg.560

isto é, em consonância com as regras previstas para os preços de transferência, à luz do artigo 65º nº 1 do CIRPC¹⁰¹.

Como primeiro critério, à luz do disposto no nº 2 do artigo 62 do CIRPC, será a imputação dos encargos gerais da administração com base na utilização pelo estabelecimento estável dos bens e serviços a que respeitam os encargos gerais.

Ainda, nos casos em que não seja possível imputar esses custos com base na utilização pelo estabelecimento estável dos bens e serviços a que respeitam os mesmos, poderá ser utilizado pelo sujeito passivo como critérios de repartição, o volume de negócios, os gastos diretos e os ativos tangíveis¹⁰².

5. Taxas aplicáveis

A profunda e estruturante reforma tributária de 2015 trouxe também novidades quanto às taxas aplicáveis em sede de IRPC, apesar da pouca estabilidade apresentada pelo diploma, pois, o mesmo tem estado a sofrer várias alterações desde o período da sua aprovação até à presente data, alterações estas feitas através da lei que aprova o Orçamento do Estado de cada ano económico (LOE).

Destacamos que a Lei nº 82/VIII/2015 de 8 de janeiro, que aprovou o CIRPC, previa no seu artigo 84º nº 1 que a taxa de IRPC era de 25% para os sujeitos passivos enquadrados no regime de contabilidade organizada. Esta norma estabelecida pelo artigo supra foi alterada pela Lei nº 44/IX/2018 de 31 de dezembro que aprovou o Orçamento do Estado para o ano económico de 2019, em que estabelece no seu artigo 17º que a taxa de IRPC passa a ser de 22% para os sujeitos passivos enquadrados no regime de contabilidade organizada e, para os sujeitos passivos enquadrados no regime simplificado para micro e pequenas empresas, a sujeição a uma taxa de 4% incidente sobre o volume de negócios, nos termos previstos no artigo 95º (artigo 84º nº 2 do CIRPC).

Entende-se que, por medida de política fiscal, houve uma redução de 3% da taxa aplicada de acordo com as disposições supra, redução esta que promove de uma certa forma a atração para investimentos no País.

¹⁰¹ Neste sentido, refere LOUREIRO, Carlos, (1988), *A Tributação de não residentes: impacto da Reforma Fiscal*, Fisco, nº3 (dezembro), pg. 9

¹⁰² Art. 62º nº 3 alínea a), b) e c) do CIRPC.

6. Dedução à coleta

Após uma longa exposição dos elementos que determinem a caracterização do estabelecimento estável no território Cabo-verdiano, desde o seu enquadramento jurídico no direito interno, bem como no DFI, passando pela fase da determinação do imposto devido sobre o lucro imputado a este sujeito passivo, chegamos assim à última etapa deste processo.

Dispõe o artigo 91º n.º 2 alínea b) do CIRPC que “ao montante apurado na liquidação (coleta) é efetuada uma dedução correspondente ao crédito de imposto por dupla tributação internacional. O artigo 93º do CIRPC estabelece nas suas alíneas a) e b) do n.º 1 *que quando o sujeito passivo inclua na matéria coletável rendimentos obtidos no estrangeiro, pode efetuar a dedução correspondente ao crédito de imposto por dupla tributação internacional, pela menor das importâncias do imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro*, e da fração do IRPC, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no estado da fonte foram comprovadamente tributados, acrescidos da correção prevista no número 1 do artigo 69º do mesmo diploma.

Portanto, esta norma é aplicada independentemente da existência de uma Convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Cabo Verde. Logo, este país adotou, assim, o mecanismo de correção das situações de dupla tributação unilateralmente e independente da celebração de CDT¹⁰³.

7. A Dupla Tributação Internacional

A dupla tributação é uma questão quase inevitável nas situações de DFI, na medida em que um residente de um Estado suporta imposto num outro Estado, concretamente, o Estado da fonte, relativamente a rendimentos que naturalmente devem ser declarados e tributados no país de residência.

Assim, dois elementos muito importantes são destacados no conceito da dupla tributação, a saber, a identidade de fato e a pluralidade de normas.

¹⁰³ Neste sentido, MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro, *As Convenções sobre Dupla Tributação, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 179, Lisboa, 1998.

Segundo Ana Paula Dourado, o facto tributário é composto por elementos materiais, subjetivo e temporal, e para saber se ocorre ou não a dupla tributação é preciso saber o que é a identidade de facto¹⁰⁴.

Quanto à identidade de facto, ela depende do preenchimento da chamada regra das quatro identidades, portanto, a necessidade da (i) identidade do objeto, (ii) identidade do sujeito passivo, (iii) identidade do período de tributação e (iv) identidade do imposto.

Assim, entende-se que há dupla tributação internacional quando há incidência de impostos equiparáveis em mais do que um Estado, relativamente a um mesmo contribuinte, facto gerador e períodos de tempo idênticos.¹⁰⁵

A celebração de acordos bilaterais para eliminação da dupla tributação entre os Estados contratantes veio, no entanto, resolver o problema da dupla tributação que si impôs no seio do DFI, e tornou-se um instrumento de extrema importância, permitindo os Estado a atrair cada vez mais investimentos e facilitando as trocas comerciais além-fronteira.

Um outro mecanismo também para resolver questões de dupla tributação é a adoção, de mecanismos unilaterais específicos no seio da legislação interna, com o objetivo de facilitar os sujeitos passivos nacionais e estrangeiros a poder deduzir os encargos assumidos com a tributação que os seus rendimentos tenham sofrido noutro país¹⁰⁶.

7.1. Os métodos para eliminação da dupla tributação do Rendimento previstos no MC OCDE

O MC OCDE, em tese de eliminação da dupla tributação do rendimento, coloca à disposição, e com liberdade de escolha, dos Estados contratantes dois métodos para a eliminação da dupla tributação do rendimento com diferentes fundamentos que, em consequência, produzem efeitos diferentes, com repercussão imediata na decisão adotada pelos Estados contratantes, a saber, o **método de isenção** (art. 23º-A do MC OCDE) e o

¹⁰⁴ DOURADO, Ana Paula, A tributação dos Rendimentos de Capitais: A harmonização na Comunidade Europeia, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1996, pág. 37.

¹⁰⁵ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina, 2017, págs. 31 e ss. Para um tratamento detalhado do conceito em apreço, vide Manuel Pires, Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento, pág. 22 e ss.

¹⁰⁶ Neste sentido, Maria Margarida Cordeiro Mesquita, *As Convenções sobre Dupla Tributação ...* pág.16.

método do crédito de imposto, também conhecido por **método de imputação** (art. 23º-B do MC OCDE).

Basicamente, a distinção desses dois métodos encontra-se no objeto, sendo que no *método de isenção* o pressuposto é o “rendimento” e o *método de crédito* leva em consideração o “imposto pago”.

Quanto ao primeiro método, ele pode ser de duas modalidades, a *isenção integral* ou a *isenção progressiva*¹⁰⁷.

O método de isenção caracteriza-se pela limitação ao direito à tributação do Estado da residência e a sua atribuição exclusiva ao Estado da fonte, ou simplesmente, da localização do estabelecimento estável, relativamente a determinadas categorias de rendimentos¹⁰⁸.

E o método do *crédito de imposto, ou imputação*, também se destaca em duas modalidades, o *crédito de imposto integral* e o *crédito de imposto ordinário*¹⁰⁹.

O método de crédito de imposto implica ao Estado de residência a concessão do direito subjetivo de um crédito de imposto, a ser deduzido dos impostos devidos nesse Estado. Portanto, este método obriga o país da residência à adoção do sistema de tributação universal do rendimento, tendo como pressuposto a identificação dos rendimentos produzidos no exterior do Estado onde o imposto foi pago.

¹⁰⁷ No método de **isenção integral**, o Estado da residência compromete-se a não submeter determinada categoria de rendimentos a qualquer forma de imposição, mediante a exclusão desses factos jurídicos da composição do critério quantitativo (base de cálculo) da norma tributária individual e concreta, ou seja, há isenção integral se o rendimento de fonte externa não é tido em consideração, seja para que efeito for, em sede da tributação dos rendimentos de fonte interna. E no método de **isenção com progressividade**, os factos jurídicos tributáveis no Estado da fonte ou do estabelecimento estável irão participar da composição do critério quantitativo, com o propósito único de indicar o montante para efeitos da determinação da taxa aplicável. Não irão, contudo, participar na base de cálculo do imposto a ser pago internamente, ou seja, há isenção progressiva se o rendimento da fonte externa é tomado em consideração juntamente com os da fonte interna para efeitos de determinação da taxa progressiva aplicável ao rendimento global (de fonte interna).

¹⁰⁸ PIRES, Manuel, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, Lisboa, 1984, pg. 338 e ss.

¹⁰⁹ Há crédito do imposto integral se o Estado da residência deduz o montante total do imposto estrangeiro, isto é, o imposto efetivamente pago no país de origem do rendimento. Podemos falar de crédito de imposto ordinário quando o Estado da residência limita a dedução à fração do seu próprio imposto correspondente aos rendimentos provenientes do país da fonte.

Em tese de comparação entre os dois métodos, o método de isenção atribui mais vantagens, na generalidade, do que o método de crédito, sendo mais pragmática e privilegiada a relação económica com o Estado da Fonte¹¹⁰.

7.2. Os acordos de Dupla Tributação celebrado por Cabo Verde no contexto do estabelecimento estável

A celebração de convenções bilaterais para a eliminação da dupla tributação internacional teve seu início nos finais do século XIX, sendo que as primeiras convenções celebradas na primeira metade do século XI, não conseguirem ter o alcance desejado, tendo varias limitações, simplesmente por incidir, na sua essência, sobre questões de assistência fiscal entre os Estados¹¹¹.

A aplicação unilateral das normas fiscais internas tem sido uma grande fonte de conflitos, por isso, pensou-se numa forma de atenuar ou até mesmo resolver esses conflitos, com base num acordo mútuo dos Estados. Assim, surgirem as normas fiscais com origem no compromisso internacional assumido pelos países. Portanto, estamos a falar de um instrumento jurídico que permite evitar a dupla tributação e a evasão fiscal internacional, uma vez que no contexto internacional a situação da dupla tributação é quase sempre inevitável quando um residente de um Estado suporta um imposto noutro Estado, normalmente no Estado da fonte, relativamente a rendimentos que têm de ser declarados e tributados no seu país, isto é, no país de residência como anteriormente falado.

Os acordos de dupla tributação (ADT) são um importante instrumento de direito tributário internacional, em que os dois Estados negociam de forma a evitar que um mesmo facto tributário, pertencente ao mesmo sujeito passivo, e no mesmo período de tempo, seja tributado em duas ou mais jurisdições, implicando uma derrogação bilateral de soberania, norteadas pela regra da reciprocidade¹¹². Em consequência, cada um dos Estados tem que abdicar de uma parte dos seus poderes tributários. De um grosso modo, tudo se baseia em cedências mútuas de dois Estados em matéria de soberania, em virtude da legislação fiscal. Portanto, ao celebrar um ADT, os Estados contraentes, aquando da contratação,

¹¹⁰ ABREU, Carlos José, *A tributação dos Estabelecimentos Estáveis*, Vida Económica, Porto, 2012, pág.123.

¹¹¹ VOGEL, Klaus, *On Double Taxation Convention*, third Editions, the Hague. Kluwer Law International, 1997.

¹¹² SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual do Direito Fiscal*, 3ª edição. Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág.80

assumem que a sua competência tributária, quanto aos residentes de outro Estado Contratante, é limitada.

A dupla tributação pode também ser evitada a nível interno pelos Estados, mediante a inserção de normas jurídico-fiscais nos seus ordenamentos jurídicos, tais como a isenção do rendimento tributado no estrangeiro e a concessão de um crédito relativo aos impostos pagos no estrangeiro, em regra com o limite do valor do seu próprio imposto, correspondente ao rendimento tributado noutro Estado.

Como referido num dos pontos acima, a existência de um E.E num determinado Estado contratante legitima o exercício de direito à tributação por parte deste Estado, dos rendimentos imputados a este E.E.

O E.E, ao se encontrar legitimado em tributar esses rendimentos, caberá então ao Estado de residência a execução do método acordado na CDT.

Cabo Verde tem estado em constante evolução em matéria de tratados fiscais, aumentando paulatinamente o número de acordos de dupla tributação, oferecendo aos operadores económicos oportunidades de negócios e sobretudo segurança em matéria fiscal.

O grande objetivo da celebração dos ADT's é precisamente ultrapassar algumas barreiras que fazem com que alguns investidores muitas vezes desistam de certos investimentos nos países onde há evidências de dupla tributação de alguns rendimentos. A celebração de ADT enquadra-se na política fiscal de atracção de investimentos, uma vez que Cabo Verde é um país importador de capitais, por isso, em vias de desenvolvimento.

E a nível do Direito interno, o artigo 93º do CIRPC estabelece que quando o sujeito passivo inclua na matéria coletável rendimentos obtidos no estrangeiro, pode efetuar a dedução correspondente ao crédito de imposto por dupla tributação internacional pela menor das importâncias relativas ao imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro. Logo, aqui verifica-se uma medida fiscal imposta pelo Direito cabo-verdiano de forma a atenuar a dupla tributação internacional, através do método de crédito de imposto.

Neste momento, Cabo Verde tem uma lista com 37 países para possível celebração do ADT e já foi enviada a proposta de negociação, aguardando as reações dos países.

No entanto, já foi assinado e publicado um ADT com a Maurícia, mas aguarda-se o processo de ratificação; também foi concluída uma negociação de ADT com Luxemburgo e Marrocos, em que se aguarda a assinatura dos mesmos; de igual modo, já foi negociado

e assinado um ADT com a Espanha e Senegal, que se encontra na Assembleia Nacional no âmbito da sua competência constitucional, estabelecida pelo artigo 179º da CRCV. Na lista dos ADT's concluídos e publicados, temos os celebrados com a Guiné-Bissau, Portugal, Singapura e Macau¹¹³.

De salientar ainda que já foi apresentada e discutida uma Convenção Multilateral para evitar a dupla tributação e a evasão fiscal em matéria de imposto sobre o rendimento entre os Países da Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental (CEDEAO), que é uma organização de integração regional que engloba quinze países da África Ocidental: Benim, Burkina Faso, Cabo Verde, Costa do Marfim, Gâmbia, Gana, Guiné Guiné-Bissau, Libéria, Mali, Níger, Nigéria, Senegal, Serra Leoa e Togo, estando na fase de homologação.

De igual modo, já foi apresentada uma proposta de Convenção Multilateral entre os Estados Membros da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (CPLP). Proposta esta feita pelos empresários da CPLP, em que integram os seguintes países: Angola, Brasil, Cabo Verde, Guiné-Bissau, Guiné Equatorial, Moçambique, Portugal e Timor Leste, com vista a melhorar o ambiente de negócio e a facilitar as trocas comerciais entre os países, a eliminar o fenómeno da dupla tributação e a evasão fiscal, uma vez que nem todos os países membros têm convenções bilaterais, como é o caso da Angola que, a título de exemplo, não celebrou até agora nenhum CDT com qualquer Estado-Membro da CPLP.

¹¹³Disponível em:

https://mf.gov.cv/web/dnre/legislacao//document_library/kawUcttkhMXD/view/64406?_com_liferay_document_library_web_portlet_DLPortlet_INSTANCE_kawUcttkhMXD_redirect=https%3A%2F%2Fmf.gov.cv%2Fweb%2Fdnre%2Flegislacao%2F-%2Fdocument_library%2FkawUcttkhMXD%2Fview%2F63598%3F_com_liferay_document_library_web_portlet_DLPortlet_INSTANCE_kawUcttkhMXD_redirect%3Dhttps%253A%252F%252Fmf.gov.cv%252Fweb%252Fdnre%252Flegislacao%253Fp_p_id%253Dcom_liferay_document_library_web_portlet_DLPortlet_INSTANCE_kawUcttkhMXD%2526p_p_lifecycle%253D0%2526p_p_state%253Dnormal%2526p_p_mode%253Dview, algumas CDT's identificadas no trabalho não constam no site, porque foi informações avançadas pelo Centro de Estudos Jurídicos e Formação Fiscal e Aduaneira do Ministério das Finanças de Cabo Verde.

V. CONCLUSÕES

Cabo Verde é um País importador de capital, por isso um grande consumidor de serviços prestados por operadores económicos estrangeiros que, de alguma forma, acabam por decidir estender os seus negócios até ao arquipélago, encontrando ambientes de negócio favoráveis e um clima tropical de um país insular muito atrativo.

Investimentos estes que muitas vezes têm a sua base no estrangeiro, constituindo um tipo do estabelecimento estável.

O conceito do estabelecimento estável previsto no Direito Cabo-verdiano mostra-se mais condicente com o previsto no MC OCDE, permitindo-nos dizer que essa adequação pode ter como motivo as consequentes relações com os países desenvolvidos.

O conceito previsto no MC ONU apropria-se cada vez mais às realidades dos países em vias de desenvolvimento, como Cabo Verde, dando resposta às diferentes situações que desafiam estes países. Portanto, a extensão de exemplos de situações, que se definem como estabelecimento estável, são: as atividades de fiscalização e fornecimento de serviços, uma diminuição temporal quanto ao estaleiro de construção ou de montagem, e incluindo no conceito as instalações que tenham por objeto a entrega e depósitos de mercadorias pertencentes à empresa, sendo no MC OCDE considerado como atividades preparatórias e auxiliares.

Mesmo assim, o conceito tradicional do estabelecimento estável mostra-se desadequado, pois, está pensado para tipos de atividades que assentam na presença física, ou seja, no comércio tradicional, a dependência de uma presença física é sensata.

Num mundo globalizado, a forma de comerciar num clique é uma realidade que tem estado a ganhar vários adeptos, constituindo uma grande preocupação da OCDE e das demais organizações.

Logo, a realidade virtual nas transações comerciais coloca em crise as regras que permitem determinar os elementos de conexão existentes no conceito tradicional, traduzindo-se numa possível exigência de revisão das chamadas regras de “nexo”, isto é, como determinar a conexão de uma certa empresa com uma determinada jurisdição, e também das regras que permitem determinar a quantificação dos lucros que devem ser

destinados aos negócios conduzidos nesta jurisdição, evitando o risco de erosão de base tributária e que resulta na redução das receitas fiscais, uma vez que uma empresa pode negociar num outro país sem manter a presença física, participando na vida económica de outro país de forma substancial e potencialmente obter lucros de negócios sem estabelecer uma presença física naquele país.

Portanto, agora mais do que nunca, a administração fiscal de Cabo Verde, e as demais, devem munir-se de ferramentas adequadas para enfrentar os desafios fiscais da digitalização, estreitando relações de cooperação para uma maior eficácia dos resultados.

A existência de estabelecimento estável legitima o exercício dos poderes tributários por parte dos Estado em que o estabelecimento estável se encontra, permitindo esse mesmo Estado tributar os rendimentos fora do seu território, traduzindo-se numa tributação ilimitada dos rendimentos imputáveis ao estabelecimento estável, com o fundamento na soberania.

Logo, o estabelecimento estável constitui um elemento de extrema importância para que um Estado em matéria de direito tributário internacional invoque o poder de tributar.

A necessidade de alargar as redes de CDT's é imperiosa num País como Cabo Verde e o reforço do papel das mesmas constitui um grande desafio dos Estado envolventes, que merece uma atenção especial, pois, esse instrumento constitui uma peça chave nas trocas comerciais transfronteiriças, na promoção e na atração dos investimentos externos no território.

Em suma, percebemos que a figura do estabelecimento estável tem estado a se transformar-se num sujeito passivo parecido com o residente, uma vez que são objetos de tratamento quase idênticos.

Defendemos, por fim, uma profunda reflexão em direção à resolução dos desafios fiscais impostos pela digitalização, permitindo esta figura adequar-se ao mundo atual.

Bibliografia

ABREU, Carlos José, *A tributação dos Estabelecimentos Estáveis*, Vida Económica - Editorial, Porto, 2012

ALTAMIRANO, C. Alejandro - *La tributación Directa ante el Comercio Electrónico Y La Fiscalización De Las Operaciones Desarrolladas a Través de Internet*, in Ciência e Técnica Fiscal nº 397, Lisboa, 2000.

ARNOLD, Brian J., *International Tax Primer*, 3rd ed: Kluwer Law International, 2016.
Disponível em: <https://www.africataxjournal.com/wp-content/uploads/2018/04/International-Tax-Primer-3rd-Edition-Brian-Arnold-eBook.pdf>.

CARDONA, Maria Celeste - *O conceito de estabelecimento estável - Algumas reflexões em torno deste conceito*, in *Estudos em Homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1995.

CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco; (coord.), *Lições de Fiscalidade, vol.I - Princípios Gerais de Fiscalidade Interna*, 5^a edição, 2017, Almedina.

_____. *Lições de Fiscalidade, volume II – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*, Almedina, 2015.

COURINHA, Gustavo Lopes, *A Tributação Direta Das Pessoas Coletivas No Comércio Eletrónico – Questões De Residência e Fonte*, in *Fiscalidade* nº6, Edição do Instituto Superior de Gestão, 2001.

COURINHA, Gustavo Lopes; BORGES, Ricardo da Palma, *O Regime Fiscal das prestações de Serviços efetuadas por não residentes sem estabelecimentos estáveis em Cabo Verde*, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor PAULO DE PITTA E CUNHA*, Volume II - Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2010.

DOERNBERG, Richard L., "Electronic Commerce and International Tax Sharing", 16 *Tax Notes International*, 1998.

DOURADO, Ana Paula, *A tributação dos Rendimentos de Capitais: A harmonização na Comunidade Europeia*, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1996.

HERNANDEZ, Daniel Fuentes, “ *Agents of an Independent Character under Article 5 (6) of the OECD Model Convention*”: series on International Tax Law, Michel Lang LANG, Michael, Pacal Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (Eds), *Dependent Agents as Permanent Establishments*, Linde Verlag, 2014.

HINNEKENS, Luc, *Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century*, 1998.

LIQUITO, Neusa, *A noção do estabelecimento estável segundo a OCDE – A Problemática do Comércio Eletrónico*, os 10 Anos de Investigação do CIJE Estudos Jurídico- Económico, Almedina, 2010,

LOUREIRO, Carlos, (1988), *A Tributação de não residentes: impacto da Reforma Fiscal*, Fisco, nº3 (dezembro).

MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro, *As Convenções sobre Dupla Tributação*, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 179, Lisboa, 1998.

MORAIS, Rui Duarte, *Imputação dos Lucros de Sociedades não Residentes Sujeitas a Um Regime Fiscal Privilegiado*, Coimbra Editora, 2005.

NABAIS, José Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Almedina, Coimbra, 2015.

NEVES, António; SILVA, Anabela; LOBO, Carlos; PAIVA, Pedro, *O Novo IRC*, Almedina, Coimbra, 2013.

OCDE – *Incidence du Commerce électronique sur la politique de la concurrence* – note de référence sur le point 5 de l’ordre du jour de la 129^e réunion du Comité de la Concurrence, juin, 2018. Acessível em: [https://one.oecd.org/document/DAF/COMP\(2018\)3/fr/pdf](https://one.oecd.org/document/DAF/COMP(2018)3/fr/pdf).

_____. *Tributación fiscal y comercio electrónico: Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa*, 2002. Acessível em: <http://www.oecd.org/tax/administration/2673607.pdf>.

_____. OCDE, *Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on 5*, 2000. Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/treaties/1923380.pdf>.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, ACTION 1, Final Report, 2015.

PEREIRA, Paula Rosado, *Repartição do poder de tributar nas convenções sobre Dupla Tributação*, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor PAULO DE PITTA CUNHA, Almedina, 2010.

PIRES, Manuel, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, Lisboa, 1984.

PINA, Rita Tavares De, *Taxation of Electronic Commerce: Portugal in The International Context*, in: *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Ana Paula Dourado, Lisboa, Fisco, 2003

PINTO, Dale, *E-Commerce and source-based income taxation*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation. Doctoral Series, 2003, disponível em: https://books.google.cv/books?id=7ZTacY4W0SwC&pg=PA1&hl=pt-BR&source=gbp_toc_r&cad=3#v=onepage&q&f=false

_____. The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Threshold, *Bulletin for International Taxation*, 2006 (Volume 60), No 7, disponível em: <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/Bulletin-for-International-Taxation/collections/bit/pdf/bifd070601.pdf>
https://espace.curtin.edu.au/bitstream/handle/20.500.11937/38171/20960_downloaded_stream_416.pdf?sequence=2

PIRES, Rita Calçada, *Tributação internacional do rendimento empresarial gerado através do comércio eletrónico*, Almedina, 2011.

PLAGNET, Bernard, *Droit Fiscal International*, Éditions Litec, 1986.

RIBEIRO, João Sérgio, *Notas ao conceito de estabelecimento estável na convenção modelo OCDE*, SCIENTIA IVRIDICA – Revista de Direito Comparado Português e Brasileiro, janeiro/março 2006.

SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual do Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

_____. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação: autoavaliação e avaliação administrativa*, 2º ed. - Lisboa: Lex, 2000

SKAAR, ARVID A., *Permanent Establishment, Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers*, 1991.

TEIXEIRA, Manuela Duro, *A Determinação do Lucro Tributável dos Estabelecimentos Estáveis de não Residentes*, Almedina Coimbra, 2007.

VASQUES, Sérgio, *A tributação em Cabo Verde dos Rendimentos Pagos a não residentes em virtude da Prestação de Serviços*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, Nº 4, Almedina, 2009

VOGEL, Klaus, *On double taxation Convention*, third Editions, the Hague. Kluwer Law International, 1997.

XAVIER, Alberto - *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina, 2017

_____. *As Sucursais Estrangeiras do Direito Brasileiro: aspetos tributários e cambiais*, in Estudos, Centro de Estudos Fiscais – Comemoração do XX aniversário, Lisboa, 1983.

Sites:

<https://mf.gov.cv/web/dnre/direcao-geral-das-contribuicoes-e-impostos>

<https://www.nosi.cv/index.php/pt/>

<http://www.oecd.org/>

<https://papers.ssrn.com/sol3/DisplayAbstractSearch.cfm>

<https://www.ciat.org/?lang=en>